



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

Processo nº 11610.019795/2002-38
Recurso nº 162.918 Voluntário
Acórdão nº 2802-00.331 – 2ª Turma Especial
Sessão de 16 de junho de 2010
Matéria IRPF - Ex. : 2000
Recorrente PEDRO MANUEL GUIMARÃES DE SOUZA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Exercício: 2000

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

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, prevista no art. 88, da Lei nº 8981/95.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE

Como o instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal, é cabível a exigência da multa por atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual, por se tratar de obrigação tributária acessória, autônoma em relação ao fato gerador do tributo.

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

03 DEZ 2010

EDITADO EM:

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. 22/26, que considerou procedente o lançamento.

A ciência de tal julgado se deu por via postal em 28/08/2007, consoante o AR – Aviso de Recebimento – de fl. 28, verso.

À vista da decisão, foi protocolizado, em 10/09/2007, recurso voluntário de fls. 31/37, no qual o pólo passivo questiona a decisão proferida.

Na peça recursal, o contribuinte questionou a não consideração de denúncia espontânea, assim como o seu pedido de relevação da multa por estar fora do país. Entendeu que ao confessar o débito tributário antes de qualquer procedimento fiscal, entregando a sua declaração de ajuste anual, com o pagamento do imposto devido, faria jus a esse instituto.

Colacionando algumas ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes, afirma que no lançamento por homologação, a confissão do débito, com o respectivo pagamento do tributo, antes de qualquer procedimento de constituição do crédito tributário é meio hábil para afastar a multa punitiva.

Acrescenta que, caso não se acate a argumentação da denúncia espontânea, que se considere o fato do recorrente ser português, com residência na França, com maiores dificuldades em apresentar seus rendimentos; sendo que seu único vínculo foi um emprego de correspondente, função que não mais exerce, além do fato de seu procurador, por motivos de doença não poder apresentar sua declaração.

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.

O 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.

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

“6. Cumpre, pois, analisar as questões levantadas pelo interessado, objetivando a dispensa da multa por atraso na entrega da DIRPF/2001 (Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2001).

7. Não resta razão ao contribuinte quando alega que a apresentação espontânea exclui a responsabilidade pela infração cometida, pois à obrigação acessória, consistente na entrega da declaração, é inaplicável o disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional

8. Dispõe o parágrafo 2º do artigo 113 do CTN, que a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal, relativamente à penalidade pecuniária.

9. Nesse sentido, os esclarecimentos formulados no Projeto Integrado de Aperfeiçoamento da Cobrança do Crédito Tributário, por Aldemario Araújo Castro, Procurador da Fazenda Nacional, demonstram a inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea ao descumprimento de obrigação acessória, como se depreende a seguir:

“Com efeito, o objetivo da denúncia espontânea, conforme explícita previsão legal, é afastar a responsabilidade por infração contida na composição do crédito tributário impago. Quando o tributo não é pago em tempo hábil gera um crédito com, pelo menos, os seguintes componentes: PRINCIPAL - tributo, MULTA - penalidade pecuniária e JUROS DE MORA. A denúncia espontânea afasta justamente a parte punitiva e mantém, com toda sua intensidade quantitativa, o PRINCIPAL - tributo. Esta estrutura de débito, a única referida no citado art. 138 do CTN, obviamente só existe no caso de descumprimento de obrigação tributária principal

O descumprimento de obrigação tributária acessória, não contemplado explicitamente no art. 138 do CTN, gera um débito com a seguinte estrutura: PRINCIPAL - multa (penalidade pecuniária) e MULTA - inexistente. Assim, não há como afastar a parte punitiva do crédito, simplesmente porque ela não existe. Em suma, a denúncia espontânea não afeta o PRINCIPAL do débito, e este, na obrigação principal decorrente do descumprimento de obrigação acessória é justamente a multa.

Uma última ponderação parece ratificar estas considerações. Admitir a denúncia espontânea para o descumprimento de obrigação acessória significa negar, em regra, a obrigatoriedade do adimplemento da obrigação de fazer ou não-fazer, isto porque a sanção decorrente poderia ser afastada, a qualquer tempo, justamente a partir da realização daquela ação originalmente com prazo certo. O raciocínio seria o seguinte: apresento a declaração quando quiser, sendo, em princípio, irrelevante o marco temporal legal, porque a apresentação depois do prazo seria denúncia espontânea e afastaria a multa, única



consequência da intempestividade, salvo ação fiscal extremamente improvável.

De toda sorte, as multas moratórias são sempre devidas, com ou sem denúncia espontânea, porquanto fixadas em lei e de natureza indenizatória, nitidamente apartadas das penalidades pecuniárias."

10. Em sessão de 13 de junho de 1997, foi julgada matéria de similar teor, prolatando-se o Acórdão nº 102-41.824 da lavra da ilustre Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Brito. Destacamos a seguir alguns trechos do acórdão:

"A figura da denúncia espontânea, contemplada no artigo 138 da Lei nº 5 172/66 - Código Tributário Nacional - , argüida pelo recorrente, é inaplicável, porque juridicamente só é possível haver denúncia espontânea de fato desconhecido pela autoridade, o que não é o caso do atraso da entrega da Declaração de Rendimentos de IRPF que se torna ostensivo com o decurso do prazo fixado para a entrega tempestiva da mesma.

Apresentar a declaração de rendimentos é uma obrigação para aqueles que enquadram-se nos parâmetros legais e deve ser realizada no prazo fixado pela lei. Por ser uma "obrigação de fazer", necessariamente, tem que ter prazo certo para seu cumprimento e, se for o caso, por seu desrespeito, uma penalidade pecuniária

A causa da multa está no atraso do cumprimento da obrigação, não na entrega da declaração, que tanto pode ser espontânea como por intimação, em qualquer dos dois casos a infração ao dispositivo legal já aconteceu e cabível é, tanto num quanto noutro, a cobrança da multa. "

11. O Primeiro Conselho de Contribuintes frequentemente vem se pronunciando no sentido oposto ao pretendido pela interessada, cabendo reproduzir, a título de exemplificação, a ementa dos seguintes acórdãos:

"DENÚNCIA ESPONTÂNEA - Não se configura denúncia espontânea o cumprimento de obrigação acessória, após decorrido o prazo legal para o seu adimplemento, sendo a multa decorrente da impontualidade do contribuinte "(Ac.nº 106-10 772, de 15/04/1999, DOU de 21/07/1999)

"DENÚNCIA ESPONTÂNEA - Exclusão de responsabilidade pelo cometimento de infração à legislação tributária - a norma inserta no art 138 do CTN não abrange as penalidades pecuniárias decorrentes do inadimplemento de obrigações acessórias " (Ac. nº 102-42.801, de 19/03/1998, DOU de 09/04/1999).

"DENÚNCIA ESPONTÂNEA - A espontaneidade na apresentação a destempo do documento fiscal não tem o condão de infirmar a aplicação da multa por falta ou atraso na entrega da declaração de rendimentos, por não se constituir o gesto em ilícito tributário.



FATO CONHECIDO – Não caracteriza denúncia espontânea a comunicação de fato conhecido da Repartição Fiscal.” (Ac. nº 106-10 015, de 18/03/1998, DOU de 24/05/1999)

12. Igual entendimento também tem sido observado, entre outros, nos seguintes acórdãos: 102-42.175 (DOU de 29.09.98), 106-09.354 (DOU de 31.12.97), 102-42.264 (DOU de 29.09.98), 106-09.277 (DOU de 31.12.97), 106-09.278 (DOU de 31.12.97), 106-10.382 (DOU de 26.03.99), 106-10.389 (DOU de 26.03.99), 106-10.396 (DOU de 26.03.99), 102-43.116 (DOU de 10.03.99) e 102-43.214 (DOU de 10.03.99).

13. O Superior Tribunal de Justiça, em recentes decisões, vem se posicionando no sentido oposto ao pretendido pela ora impugnante, cabendo reproduzir, a título de exemplificação, o conteúdo de decisão neste sentido:

“TRIBUTÁRIO - AGRAVO REGIMENTAL - RECURSO ESPECIAL - IMPOSTO DE RENDA - DECLARAÇÃO ENTREGUE FORA DO PRAZO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ART. 138 DO CTN - NÃO CARACTERIZAÇÃO - MULTA MORATÓRIA - EXIGIBILIDADE.

1. A entrega da declaração do Imposto de Renda fora do prazo previsto na lei constitui infração formal, não podendo ser tida como pura infração de natureza tributária, apta a atrair o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código de Processo Civil

2. Ademais, “a par de existir expressa previsão legal para punir o contribuinte desidioso (art. 88 da Lei nº 8.981/95), é de fácil inferência que a Fazenda “não pode ficar à disposição do contribuinte, não fazendo sentido que a declaração possa ser entregue a qualquer tempo, segundo o arbítrio de cada um.” (REsp nº 243.241/RS, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 21/08/2000)

3. Agravo regimental improvido.” (AGRESP 262295/GO ; Agravo regimental no Recurso Especial (2000/0056510-5), de 07/12/2000).

14. Quanto ao motivo de força maior de residência no exterior, não se pode acatá-lo, uma vez que havia a possibilidade de, por opção do contribuinte, apresentar a declaração de saída definitiva ou mesmo nomear procurador no País para representá-lo, caso a saída não fosse definitiva.

15. Pelos fundamentos acima apresentados, não há sustentação para se exonerar a multa aplicada, vez que o contribuinte enquadrava-se em uma das hipóteses de obrigatoriedade de apresentação (rendimentos tributáveis acima de R\$ 10.800,00) elencadas na Instrução Normativa SRF nº 123 de 28/12/2000, não tendo cumprido a referida obrigação acessória no prazo determinado.

Como se observou, o descumprimento da obrigação resultou 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 nº 8.981, 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)

O 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.

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 sua extinção, como requer o 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 gerado, por isto, defeso o seu cancelamento, vez que não cabe às instâncias julgadoras administrativas ultrapassar a lei, para eximir o sujeito passivo do pagamento do crédito tributário.

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 e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, cujo entendimento se dá 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.



Isto porque, o atraso na entrega de declaração de rendimentos é descumprimento de regra de conduta formal, que não se confunde com o não pagamento de tributo, nem com as multas decorrentes de tal procedimento. Por isso, se enquadram nas denominadas obrigações acessórias autônomas, que se impõem como necessárias para que possa ser exercida a atividade administrativa de fiscalização tributária, sem qualquer laço com os efeitos do fato gerador do tributo.

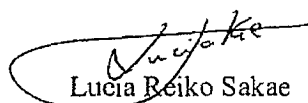
Enquanto a responsabilidade de que trata o artigo 138 do Código Tributário Nacional é de pura natureza tributária e tem sua vinculação voltada para as obrigações principais e acessórias àquelas vinculadas, o instituto da denúncia espontânea visa apenas afastar a parte punitiva do crédito tributário, não afetando a sua parte principal, que, no encargo decorrente do descumprimento de obrigação acessória é justamente a multa.

Com efeito, a entrega da declaração de rendimentos fora do prazo previsto na legislação tributária constitui infração formal, não podendo ser considerada como infração de natureza tributária, como entendeu o contribuinte ao colacionar entendimento relativo ao tributo sujeito a lançamento por homologação, que poderia estar ao abrigo do instituto da denúncia espontânea, inscrito no artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Acatar-se a aplicação da denúncia espontânea, denubaria com qualquer exigência para cumprimento de obrigação acessória, à medida que deixaria ao alvitre dos contribuintes o prazo para seu cumprimento, desde que antes de procedimento fiscal.

Quanto ao pedido subsidiário em virtude da sua condição de morar no exterior, como já expressado pela primeira instância, seria o caso de se efetivar a saída definitiva do país ou, se for conveniente, eleger um outro procurador com condições de representá-lo aqui no Brasil.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso, mantendo-se a exigência da multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos.


Lucia Reiko Sakae