



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

**Processo nº** 13710.001582/2003-38  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2101-001.450 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 07 de fevereiro de 2011  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** FERNANDO JORGE FRAGATA DE MORAIS COSTA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2002

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 49. A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração.

NORMAS PROCESSUAIS. PRECLUSÃO. O CARF não possui competência originária. Os recursos voluntário e de ofício objetivam, sempre, a reapreciação de questões postas ao juízo de primeiro grau. O pedido para reconhecimento de benefício fiscal deve ser apresentado à Delegacia ou Agência da Receita Federal do domicílio do interessado.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

*(assinado digitalmente)*

\_\_\_\_\_  
Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente

*(assinado digitalmente)*

\_\_\_\_\_  
José Raimundo Tosta Santos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, José Raimundo Tosta Santos, Alexandre Naoki Nishioka, Célia Maria de Souza Murphy, Gilvanci Antonio de Oliveira Sousa e Gonçalo Bonet Allage.

O recurso voluntário em exame pretende a reforma do Acórdão nº 13-27.069, proferido pela 6ª Turma da DRJ Rio de Janeiro II (fl. 24), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação.

A infração indicada no lançamento e os argumentos de defesa suscitados na impugnação foram sintetizados pelo Órgão julgador a quo nos seguintes termos:

Trata o presente processo de impugnação à Notificação de Lançamento (fl.09) referente à multa por atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física correspondente ao exercício 2002, ano-calendário 2001, no valor de R\$ 4.793,76.

Em petição apresentada em 16/06/2003, o contribuinte alega, em síntese, que:

O lançamento não pode prosperar posto que desconsidera o princípio da exclusão da responsabilidade pela prática de infrações substanciais e formais insculpido no artigo 138 do CTN.

Falta amparo legal à pretensão de imputar-se a multa de mora especificada na alínea “a” do art. 964 do Decreto nº 3.000/99. É entendimento pacífico consagrado pela doutrina predominante e pela iterativa jurisprudência que o artigo 161 do CTN fixa a regra geral de que somente a inadimplência de obrigação principal acarreta o pagamento agravado de juros de mora, correção monetária e multas pela mora.

A expressão "existindo imposto devido" leva à interpretação de que o comando legal somente poderia alcançar situações em que o contribuinte além de deixar de apresentar a declaração no prazo legal, está também inadimplente relativamente à obrigação principal.

A multa, pela exarcebação do seu valor, assume flagrante caráter confiscatório, em manifesta afronta ao disposto no art. 150 da Lei Maior.

Por fim, requer o cancelamento do crédito exigido, fixando-se, quando muito em R\$ 165,74, a ser deduzido do imposto a lhe ser restituído.

Ao apreciar o litígio, o Órgão julgador de primeiro grau manteve integralmente a exigência tributária, resumindo o seu entendimento na seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF*

*Exercício: 2002*

*MULTA. ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. Estando o contribuinte obrigado a efetuar a entrega da declaração do imposto de renda pessoa física, e tendo-a feito após o prazo estabelecido na legislação, é devida a multa pelo atraso.*

*ESPONTANEIDADE.*

*Inaplicável por se tratar de responsabilidade decorrente de obrigação acessória.*

*PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO*

*A vedação quanto à instituição de tributo com efeito confiscatório é dirigida ao legislador e não ao aplicador da lei.*

*DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.*

*As decisões administrativas e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, sendo àquela objeto da decisão.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Em seu apelo ao CARF, às fls. 30/44, o recorrente manifesta a sua inconformidade contra a decisão recorrida, oportunidade em que reitera e aprofunda as questões suscitadas em sede de impugnação e discute os termos da decisão *a quo*.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Relator

O recurso atende os requisitos de admissibilidade.

Examinando-se os fundamentos da decisão de primeiro grau, verifica-se que o voto condutor do Acórdão recorrido não merece qualquer reparo.

Vale ressaltar, inicialmente, que o Conselho de contribuintes não possui competência originária. Os recursos voluntário e de ofício objetivam sempre a reapreciação de questões postas ao juízo das Delegacias de Julgamento da Receita Federal. Neste diapasão tem se manifestado a Jurisprudência administrativa. Confira-se:

*PRECLUSÃO - Matéria não argüida na impugnação quando se estabelece o litígio e vem a ser demandada apenas na petição recursal, constitui matéria preclusa da qual não toma conhecimento em respeito ao duplo grau de jurisdição a que está submetido o Processo Administrativo Fiscal. Recurso negado. (Recurso nº 012959, 2ª Câmara, Processo nº 10580.005843/93-91, Sessão de 14/05/98, Relator José Clóvis Alves, Acórdão nº 102-43008, por unanimidade).*

Ao discorrerem sobre o tema o ilustre Dr. Marcos Vinicius Neder e Dra. Maria Teresa Martinez López, *in* Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado – Dialética – 2002, afirmam:

*Em processo fiscal, a inicial e a impugnação fixam os limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa e às afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha. Se o contribuinte não contesta alguma exigência feita pelo Fisco, na fase da impugnação, não poderá mais contestá-la no recurso voluntário. A preclusão ocorre em relação à pretensão de impugnar ou recorrer à instância superior.(grifei)*

*Na sistemática do processo administrativo fiscal, as discordâncias recursais não devem ser opostas contra o*

*lançamento em si, mas contra as questões processuais e de mérito decididas em primeiro grau.*(grifei)

O lançamento em exame refere-se, tão-somente, à multa por atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2002. A remissão de que trata o artigo 14 da Lei nº 11.941, de 2009, é matéria estranha não só aos autos, mas também à própria apuração do imposto de renda. O pedido para reconhecimento do referido benefício fiscal deve ser apresentado à Delegacia ou Agência da Receita Federal do domicílio do interessado, para análise e decisão.

No mérito, de acordo com os artigos 113 e 115 do CTN, adiante reproduzidos, a apresentação da DIPF tem natureza acessória, formal e autônoma, pois não tem como objeto o pagamento de tributo ou penalidade, mas prestar informações de natureza tributária para o Fisco (obrigação de fazer):

*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 de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária. (g.n).*

*Art. 115 Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou abstenção de ato que não configure obrigação principal.*

Na parte do trabalho denominado “Projeto Integrado de Aperfeiçoamento da Cobrança do Crédito Tributário”, de Aldemário Araújo Castro, Procurador da Fazenda Nacional, demonstra que a denúncia espontânea não abrange a penalidade pecuniária decorrente de descumprimento de obrigação acessória:

*Com efeito, o objetivo da denúncia espontânea, conforme explicita 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 artigo 138 do CTN, obviamente só existe no caso de descumprimento de obrigação tributária principal.*

*O descumprimento de obrigação tributária, 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.(grifos acrescentados)*

O Superior Tribunal de Justiça - STJ vem decidindo no sentido de que, no caso de infração formal (inobservância de obrigação acessória), sem qualquer vínculo com o fato gerador de tributo, não se aplica o instituto da denúncia espontânea, conforme se verifica das ementas dos acórdãos a seguir transcritas:

*TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - MULTA MORATÓRIA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA.*

*1 – 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.” (RESP nº 246.960/RS – Rel. Min. PAULO GALLOTTI).*

*TRIBUTÁRIO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS DO IMPOSTO DE RENDA - MULTA - PRECEDENTES.*

*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 alcançadas pelo art. 138, do CTN. Precedentes.” (ERESP nº 246.295/RS e AGRESP nº 258.141 – Rel. Min. JOSÉ DELGADO).*

*PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – ENTREGA SERÔDIA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 113 E 138 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – OCORRÊNCIA – ARTIGO 88 DA LEI Nº 8.981/95 – APLICAÇÃO – DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NOTÓRIA.*

*A entrega intempestiva da declaração de imposto de renda, depois da data limite fixada pela Receita Federal, amplamente divulgada pelos meios de comunicação, constitui-se em infração formal, que não se confunde com a infração substancial ou material de que trata o art. 138, do Código Tributário Nacional.*

*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 289.688/PR - Rel. Min. FRANCIULLI NETTO).*

Nesse mesmo diapasão também têm sido as recentes decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Conselho de Contribuintes, conforme se constata das partes das ementas dos acórdãos a seguir transcritos:

*IRPF - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA 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. (Ac. CSRF/01-02.952).*

*DENÚNCIA ESPONTÂNEA – A natureza jurídica da multa por atraso na entrega da declaração do imposto de renda, não se confunde com a estabelecida pelo art. 138 do CTN, por si, tributária. As obrigações formais ou acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo dispositivo citado. (Ac. 105-13.745).*

*MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS – A entrega da declaração deve respeitar o prazo determinado para a sua apresentação. Em não o fazendo, há incidência da multa estabelecida na legislação. Por ser esta uma determinação formal de obrigação acessória autônoma, portanto, sem qualquer vínculo com o fato gerador do tributo, não está albergada pelo art. 138, do Código Tributário Nacional. (Acs. nºs 106-12.900 e 106-12.919).*

A fim de consolidar o entendimento deste CARF sobre a matéria foi editada a Súmula de nº 49, com a seguinte redação:

*Súmula CARF nº 49: A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração.*

Com efeito, a exigência da multa por atraso na entrega da declaração exigida no lançamento em exame está devidamente alicerçada na legislação que rege a matéria. Confira-se:

Lei nº 8.981/1995



*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;*

*II - à multa de duzentas UFIR a oito mil UFIR, no caso de declaração de que não resulte imposto devido.*

*§ 1º O valor mínimo a ser aplicado será:*

*a) de duzentas UFIR, para as pessoas físicas;*

*b) de quinhentas UFIR, 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.*

*Lei nº 9.249/1995*

*Art. 30. Os valores constantes da legislação tributária, expressos em quantidade de UFIR, serão convertidos em Reais pelo valor da UFIR vigente em 1º de janeiro de 1996.*

*Lei nº 9.532/1997*

*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.*

Como se vê, de acordo com a legislação acima transcrita, resta claro que a falta de apresentação da declaração ou sua apresentação fora do prazo enseja o lançamento da multa por atraso correspondente a 1% por mês de atraso ou fração sobre o imposto devido, limitada a 20%.

Ainda que não fosse apurado imposto devido, o que não é o caso dos autos, pois a DIPF em atraso, apresentada pelo sujeito passivo, apurou o imposto devido de R\$39.948,08 (fl. 13 – no quadro “Cálculo do Imposto Devido” – linhas 14 a 17), caberia a aplicação da multa mínima prevista no parágrafo 1º, alínea “a”, do artigo 88 da Lei nº 8.981, acima transcrita. O imposto a restituir ou a pagar não foi escolhido pela Lei como parâmetro de aplicação da multa em exame. Se a apresentação da DIPF fora do prazo, antes de qualquer manifestação da Administração Tributária, como ocorreu no caso vertente, pudesse afastar a incidência da multa em tela, o § 2º do artigo 88 da referida lei não estabeleceria o **agravamento da multa em cem por cento**, no caso de não regularização no prazo previsto na intimação ou em caso de reincidência. Diferentemente do que afirma o recorrente, a hipótese em análise está claramente tipificada no *caput* do artigo 88 da Lei nº 8.981, que textualmente **determina a aplicação da multa para o caso da apresentação da declaração fora do prazo fixado.**

Não há portanto, qualquer ofensa aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade ou do não confisco, até porque a lei graduou o percentual por mês de atraso, começando com 1% até o limite de 20%. De fato, não há qualquer dúvida que requeira a aplicação do artigo 112 do CTN. Se não houvesse a impugnação ao lançamento, que suspende a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151 do CTN, certamente a compensação com o imposto a restituir apurado na DIRPF teria ocorrido, como determina o §6º do art. 964 do RIR/99.

Em casos como este, em que a única forma de se afastar uma determinada exigência fiscal é negar validade à lei que lhe dá suporte, a atuação do julgador administrativo fica bastante limitada, em face das limitações impostas às instâncias administrativas à apreciação de questões relacionadas com a legalidade ou constitucionalidade de qualquer ato com base legal. Neste sentido dispõe a Súmula nº 2 do CARF: *O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Por fim, resta esclarecer que a apresentação de defesa oral prescinde de qualquer petição do interessado neste sentido ou notificação do CARF, sendo suficiente o comparecimento do interessado à sessão de julgamento, que é pública, nos termos do artigo 58 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009.

Em face ao exposto, nego provimento ao recurso.

*(assinado digitalmente)*

José Raimundo Tosta Santos