



<b>Processo nº</b>	13811.001547/2009-76
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2003-004.928 – 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Turma Extraordinária</b>
<b>Sessão de</b>	25 de julho de 2023
<b>Recorrente</b>	MARKUS FRANZ HELDT
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Exercício: 2005

IRPF. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DSDP. SÚMULA CARF Nº 69

A falta de apresentação da declaração de saída definitiva do país ou sua apresentação fora do prazo fixado, constitui irregularidade e dá causa a aplicação da 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. 13, I da IN SRF 208/2002 e 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 DSDP. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE. SÚMULA CARF Nº 49.

A apresentação extemporânea da declaração de saída definitiva do país 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 na entrega da declaração de ajuste.

PAF. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei tributária.

Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

**DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. 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 deliberando sobre a inconstitucionalidade da legislação.

A doutrina não é oponível ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário, dada sua estrita subordinação à legalidade. Inteligência do art. 150, 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)

Ricardo Chiavegatto de Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto, Wilderson Botto, Ricardo Chiavegatto de Lima (Presidente).

## Relatório

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 24/30):

Versam os autos sobre lançamento **de multa por atraso na entrega da declaração do exercício (e ano-calendário) 2005 no valor de R\$ 27.377,76**, conforme Notificação de Lançamento de fls 9. Embora tenha o contribuinte **saído do Brasil com ânimo definitivo em 30/9/2005, apresentou a declaração de saída definitiva apenas em 6/6/2006**.

Cientificado do lançamento do crédito tributário o contribuinte apresentou impugnação tempestiva, alegando, em síntese, que:

- a) o legislador, quando estabelece que os residentes e domiciliados no Brasil, ao se retirarem do território nacional em caráter definitivo, estão sujeitos à apresentação “imediata” da declaração de saída definitiva, definiu que a mesma deve ser entregue ao fisco em momento que se siga ao ato de sua saída do país, em momento contíguo, subsequente, consecutivo ao ato de sua saída do país, sem, no entanto, estipular prazo definido;
- b) a entrega dita imediata é tão passível de questionamento que ao mesmo órgão fiscalizador que efetuou o lançamento em epígrafe, passou a reconhecer recentemente a impossibilidade e incoerência desta determinação. A IN RFB nº 897, de 29/12/2008, alterou a IN SRF nº 208, de 27/09/2002, de forma que, a partir de 1º de janeiro de 2009, os contribuintes que deixarem o país têm, reconhecidamente pela legislação, um prazo claramente definido de 30 dias, contados da data da saída definitiva, para entregar a respectiva declaração;
- c) o crédito tributário não deveria sequer ter sido cogitado, uma vez que o contribuinte apresentou a referida declaração tão simultaneamente quanto possível, em momento hábil para a validação da denúncia espontânea, nos termos do CTN, art. 138;
- d) subsidiariamente, requer seja alterada a base de cálculo, deduzindo do “imposto devido” constante na declaração, atual base de cálculo, o imposto apurado nas antecipações (carnê-leão, IRRF etc.), de forma a apurar-se o efetivo imposto devido no

momento da entrega da declaração, entendimento este consoante com o do Conselho de Contribuintes;

e) Requer, ainda, a posterior juntada de documentos.

Apresenta jurisprudência administrativa para embasar seus argumentos.

É o relatório.

A decisão de primeira instância, por unanimidade, manteve o lançamento do crédito tributário exigido, encontrando-se assim ementada:

#### ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Exercício: 2005

#### MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE SAÍDA DEFINITIVA DO BRASIL.

A entrega da declaração de saída definitiva do Brasil após o prazo fixado enseja a aplicação da multa por atraso.

#### DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Não se configura denúncia espontânea o cumprimento de obrigação acessória depois de escoado o prazo legal para seu adimplemento, sendo exigível a multa indenizatória decorrente da impontualidade do contribuinte.

#### VALOR DA MULTA APLICADA

A multa por atraso na entrega da declaração é de um por cento ao mês ou fração sobre o valor do imposto devido, ainda que o mesmo já tenha sido integralmente pago.

#### VALIDADE DE ATOS LEGAIS.

Não compete à autoridade administrativa o exame da validade de lei, porque prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

#### DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOUTRINA. EFEITOS

As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a constitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Cientificado da decisão em 22/08/2013 (fls. 35), o contribuinte, por procuradora habilitada interpôs, em 16/09/2013, recurso voluntário (fls. 36/47), repisando as alegações da peça impugnatória, alegando, em apertada síntese, preliminarmente, que a multa aplicada sobre o imposto devido declarado é confiscatória, desproporcional e ofende o direito de propriedade, violando assim aos princípios constitucionais, urgindo sua desconstituição. Cita escólio doutrinário neste sentido. No mérito, alega que a entrega dita imediata da DSDP é questionável, tanto que a RFB passou a reconhecer recentemente a impossibilidade e incoerência desta determinação, definindo que a entrega da declaração de saída deve ser apresentada em momento que se siga, ou seguinte, ou contíguo ou subsequente, ou consecutivo ao ato de saída do país. E havendo omissão legal quanto ao prazo certo não cabe ao Fisco corrigir esta negligência através de lançamentos pautados em entendimentos contrários à boa-fé do contribuinte, tanto que a IN RFB nº 897/2008, alterou a IN SRF nº 208/2002, de forma que, a partir de 01/01/2009, os contribuintes que deixarem o país têm, reconhecidamente pela legislação, um prazo claramente definido de 30 dias, contados da data da saída definitiva, para entregar a declaração. Portanto, a entrega da DSDP ocorreu em momento hábil para a validação da denúncia espontânea, de forma a afastar qualquer possibilidade de autuação, além do fato de não acarretou qualquer prejuízo ao Fisco ou afronta à Administração Pública. Cita jurisprudência judicial. Requer, ao final, a anulação da cobrança da penalidade imposta ou, caso assim não entenda, seja cancelado o

lançamento e efetuado outro alterando a base de cálculo da penalidade utilizando o saldo do imposto a pagar apurado na DSDP, em conformidade com a recente jurisprudência do CARF.

Instrui a peça recursal com os documentos de fls. 48/63.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Wilderson Botto - Relator.

### **Admissibilidade**

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão por que dele conheço e passo à sua análise.

### **Preliminares**

As alegações trazidas em sede preliminar, a bem da verdade se confundem e complementam as razões de mérito, e com ele serão ser apreciadas.

### **Mérito**

#### **Da entrega intempestiva da Declaração de Saída Definitiva do País – da multa aplicada:**

O litígio recai sobre a multa aplicada em face da entrega intempestiva da DSDP – que ocorreu efetivamente em 06/06/2006, portanto 8 meses após o prazo regulamentar – importando na aplicação da multa no valor de R\$ 27.377,76, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise acerca do processado, no sentido do afastamento ou recálculo da multa aplicada.

Pois bem. Em que pese as alegações trazidas, do cotejo dos documentos carreados aos autos, aliado aos fundamentos traçados no voto condutor da decisão recorrida (fls. 24/30) e atendo-se às informações contidas no lançamento (fls. 12), não há como prosperar a pretensão recursal.

Assim, considerando que o Recorrente, neste momento processual, não trouxe novas razões hábeis e contundentes a modificar o julgado de piso – limitando-se basicamente em repisar as alegações da peça impugnatória, acerca da inocorrência de intempestividade e da consequente espontaneidade na apresentação da DSDP, inclusive com o pagamento integral do imposto apurado antes da autuação, devendo a multa aplicada ser apurada sobre o imposto a pagar apurado e não sobre o imposto devido declarado – me convenço do acerto da decisão de piso e 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:

#### **1 Da declaração de saída definitiva do país**

Argui o impugnante que a palavra “imediata” constante nos dispositivos legais que regulavam a matéria em foco na época em que o fato gerador ocorreu, **por não fixar um prazo determinado, é passível de questionamento**. Tanto é assim, que a própria RFB alterou recentemente a legislação, fixando o prazo de entrega da declaração de saída definitiva do país para até 30 dias contados da data da partida do contribuinte.

Nesse sentido, cabe esclarecer que a autoridade administrativa **não dispõe de competência para apreciar invalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional**. Em sede administrativa não cabe o exame desta questão. A autoridade administrativa, por força de sua subordinação ao poder vinculado, deve limitar-se à aplicação da lei, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da validade norma legal.

O Princípio da Legalidade, previsto no artigo 37 da Constituição Federal, exige que o agente público fique inteiramente preso ao enunciado da lei, não podendo dele se afastar, sob pena de violação ao próprio texto da Carta Magna.

É inócuo, então, suscitar tais alegações na esfera administrativa. Em verdade, a autoridade encontra-se vinculada ao estrito cumprimento da legislação tributária, estando impedida de ultrapassar tais limites para examinar questões outras como as suscitadas na contestação em exame, **uma vez que às autoridades tributárias cabe simplesmente cumprir a lei e obrigar seu cumprimento**.

A declaração de ajuste dos rendimentos quando da saída definitiva do país de pessoas físicas aqui domiciliadas está regulado no artigo 16 do RIR/99 (Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999), combinado com o art. 879, I, do mesmo regulamento, já em vigor na data da saída definitiva do contribuinte:

Art. 16. Os residentes ou domiciliados no Brasil que se retirarem em caráter definitivo do território nacional no curso de um ano-calendário, além da declaração correspondente aos rendimentos do ano-calendário anterior, ficam sujeitos à apresentação **imediata** da declaração de saída definitiva do País correspondente aos rendimentos e ganhos de capital percebidos no período de 1º de janeiro até a data em que for requerida a **certidão de quitação de tributos federais** para os fins previstos no art. 879, I, observado o disposto no art. 855 (Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, art. 17).

(...)

§ 3º As pessoas físicas que se ausentarem do País sem requerer a **certidão negativa para saída definitiva do País** terão seus rendimentos tributados como residentes no Brasil, durante os primeiros doze meses de ausência, observado o disposto no § 1º, e, a partir do décimo terceiro mês, na forma dos arts. 682 e 684 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "b", e Lei nº 3.470, de 1958, art. 17)." (Grifou-se)

.....

**Art. 879.** A prova de quitação do imposto somente será exigida nas seguintes hipóteses (Lei nº 7.711, de 1988, art. 1º):

I - transferência de domicílio para o exterior;

(...)

Observa-se que a **certidão negativa** a que se refere o artigo 879 do RIR/99 e que delimita o prazo de entrega da declaração de saída definitiva **não é a solicitada a qualquer tempo, indefinidamente, mas a que precede a própria saída do País, como prova de quitação de impostos**.

Caso uma ausência definitiva não se revista de tal ânimo no momento da saída, de forma que não se requereu a certidão negativa antes da partida, **o contribuinte virá a perder a condição de residente no país com o transcurso do prazo de doze meses (art. 16, § 3º, RIR/1999), submetendo-se, nesse período, à tributação no Brasil de**

seus rendimentos, mesmo que auferidos no exterior, sujeitos, inclusive, ao recolhimento obrigatório mensal (carnê-leão).

O pedido de certidão negativa em data posterior à saída definitiva não define o prazo de entrega da declaração de saída definitiva, mesmo porque não encontra amparo na legislação para a definição da condição de residente ou não no País, fator determinante para a tributação de rendimentos na declaração de saída definitiva.

A regulamentação acima descrita vigorou até 31/12/2008, quando por força do disposto nos arts. 2º e 3º da Instrução Normativa RFB nº 897, de 29 de dezembro de 2008, o prazo para a apresentação da declaração de saída definitiva do país foi alterado para até trinta dias contados da data da partida. No caso em foco, todavia, o fato gerador do IRPF ocorreu na vigência da legislação anterior.

Conforme documentos verificados, o contribuinte enviou sua declaração de saída definitiva do país à Receita Federal do Brasil – RFB em 6/6/2006, onde comunicou a aquisição da condição de não residente em 30/9/2005. Declaração, portanto, efetuada com atraso de 8 meses. Correta a autuação.

## 2 Da denúncia espontânea

Analisando os argumentos apresentados, de plano cabe indeferir a alegação de denúncia espontânea. Após pronunciamento mais recente do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, firmou-se no próprio âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, nova denominação do Conselho de Contribuintes, jurisprudência mansa e pacífica no sentido de que não cabe a aplicação do art. 138 do CTN nos casos de descumprimento das obrigações ditas “acessórias”. (...)

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

Por conseguinte, 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, a entrega da declaração após o prazo estipulado, constitui descumprimento de obrigação acessória prevista em lei e, consequentemente, sujeita o contribuinte à penalidade de que trata o art. 88 da Lei 8.981/1995.

## 3 Do cálculo do valor da multa aplicada

Requer o contribuinte, subsidiariamente, que seja expurgado da base de cálculo do lançamento – valor do “imposto devido” constante na declaração - o imposto apurado nas antecipações (carnê-leão, IRRF etc.), de forma a computar-se apenas o efetivo imposto devido no momento da entrega da declaração. Alega ainda que este entendimento é consoante com o do Conselho de Contribuintes, atual CARF.

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, ainda assim, o valor do imposto devido constante na declaração continuará sendo a base de cálculo para a apuração do valor da multa.

Logo, indene de dúvida que a exigência da multa por atraso na entrega da DSDP, nos termos em que foi exigido no lançamento objurgado e a despeito das alegações recursais, encontra-se prevista e regulamentada na legislação de regência vigente à época da saída definitiva (art. 9º, I, da IN SRF nº 208/2002), importando sua base de cálculo no valor correspondente a 1% por mês de atraso ou fração **sobre o imposto devido ainda que integralmente pago**, limitada a 20% ((art. 964, I, “a” do RIR/99).

No que tange à espontaneidade alegada, embora não contestando que entregou a declaração de ajuste oito meses após o decurso do prazo regulamentar, o Recorrente alega que cumpriu sua obrigação fiscal antes mesmo qualquer medida tomada por parte da fiscalização.

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 a espontaneidade alegada – traduzindo na incidência do instituto da denúncia espontânea – não acolhe os casos de multas aplicadas por descumprimento de obrigações acessórias, consistentes no atraso de entrega da declaração.

Ademais, em relação ao alcance da denúncia espontânea e da imposição da multa por apresentação intempestiva da declaração de ajuste e confirmando o acerto da decisão recorrida, cabe ressaltar que tais matérias já se encontram pacificadas neste CARF, inclusive culminando com a edição das Súmulas nº 49 e 69:

#### **Súmula nº 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 nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

#### **Súmula nº 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 nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Quanto às supostas violações aos princípios constitucionais aventados, nada a prover. Como é sabido, este CARF não é competente para se manifestar ou pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária, cuja matéria, aliás, também já se encontra sumulada:

#### **Súmula nº 2:**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

No que tange ao entendimento jurisprudencial trazido para justificar as pretensões recursais, o mesmo, nesta seara, é improfícuo, porquanto 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 relembrar, por oportuno, 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 revisar as declarações apresentadas, calcular a exigência e constituir o crédito tributário, sob pena de responsabilidade funcional.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao presente recurso, para manter o lançamento em face da entrega extemporânea da declaração de saída definitiva do país.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto