



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13811.001566/2009-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2002-008.139 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2024
Recorrente PAUL ANDREW COPELAND
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2005

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 multa prevista 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.

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, limitando-se a vinte por cento, ainda que o mesmo já tenha sido integralmente pago.

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)

Marcelo de Sousa Sateles - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Freitas de Souza Costa - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gleison Pimenta Sousa, Marcelo Freitas de Souza Costa, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado(a)), Marcelo de Sousa Sateles (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:

Trata-se de Notificação de Lançamento de multa por atraso na entrega da Declaração de Saída Definitiva do exercício de 2.005, ano-calendário de 2.005, entregue em 10/07/2006, (fls. 14), no valor de R\$ 19.515,78.

2. O contribuinte apresenta impugnação tempestiva, alegando, em síntese, que foi cientificado, via correspondência entregue no domicílio do seu procurador, da Notificação de Lançamento que teve origem na revisão da Declaração de Saída Definitiva do País, correspondente ao Exercício e Ano-Calendário de 2.005 (doc 04), entregue pelo impugnante em 10/07/2006, em função de sua transferência para o exterior que ocorreu em 04/12/2005.

Conforme preceitua o artigo 17, da Lei 3.470/58, bem como o caput do artigo 16, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/99), a Declaração de Saída Definitiva deveria ser entregue de forma imediata, sendo reportados os rendimentos percebidos de 1º de janeiro até a data em que for requerida a Certidão Negativa de Débitos. Segue abaixo a íntegra dos mencionados trechos legais:

omitidos

O termo “imediato” utilizado nos trechos acima citados tem o significado de: a) graduação, no posto ou poder; b) seguido, efeito que se segue após o ato; c) instantâneo; d) aquilo que logo ocorre, sem intervenção de algo; e) contíguo. F) consecutivo; g) chegado em tempo.

Esse termo “imediata” é tão passível de questionamento que o mesmo órgão fiscalizador reconheceu recentemente a impossibilidade e incoerência desta determinação, alterou o prazo para até o último dia do mês de abril do ano-calendário da saída definitiva, caso esta ocorra até 31 de março do referido ano-calendário e até 30 dias contados da data da saída definitiva, nas demais hipóteses (IN RFB nº 897, de 29/12/2008).

Mesmo no ano de 2005, dando tratamento desigual aos contribuintes, publicou a Instrução Normativa nº 512, de 16/02/2005, prorrogando o prazo de entrega das Declarações de Saída do país em 2.005 para 29 de abril daquele ano, cujos prazos já tivessem vencidos ou que viessem a vencer até 31 de março de 2.005. Já, os contribuintes que saíssem do país a partir de 01 de abril deveriam cumprir a antiga determinação da entrega imediata, ficando claro o prejuízo aos contribuintes que saíram do país a partir de 01 de abril.

Não sendo suficiente os argumentos retro, o lançamento não deveria, sequer, ser cogitado, tendo em vista o artigo 138, do CTN, referindo à denúncia espontânea.

Lembra, também, que o atraso na entrega não acarretou nenhum prejuízo ao Fisco ou caracterizou afronta à Administração Pública.

Embora entregue a declaração com atraso, o Impugnante recolheu de forma pontual e integral o tributo devido, sendo o único equívoco que poderia ser-lhe imputado o mero atraso que poderia acarretar penalidade tão gravosa.

Subsidiariamente, em se mantido o entendimento diverso do exposto até aqui, pede a alteração da base de cálculo da multa, com fundamento em jurisprudência do Egrégio

Conselho de Contribuintes que entende que a cobrança da multa pelo atraso na entrega da declaração deve ser a do imposto efetivamente devida na oportunidade da entrega da declaração, assim entendido o saldo a recolher após o abatimento dos valores de imposto antecipado, aplicando-se a multa mínima no caso de não haver imposto a pagar (acórdão nº 102-47.392, 2ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, datada de 22/02/2006).

Pede seja admitida, conhecida e finalmente provida a impugnação para anular a indevida cobrança da penalidade ou cancelar o atual lançamento e efetuar outro com a base de cálculo jurisprudencial do Conselho de Contribuintes.

3. É o relatório.

Cientificado da decisão de primeira instância em 24/07/2013, o sujeito passivo interpôs, em 14/08/2013, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese:

- a) Questiona o cálculo da multa por atraso na entrega da DIRPF, com base em percentual do imposto devido;
 - b) Alega a improcedência da multa por atraso na entrega da declaração de saída definitiva;
 - c) Entende que a multa aplicada pela autoridade fiscal possui caráter confiscatório;
 - d) Afirma ter ocorrido a denúncia espontânea do crédito tributário;
- É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Freitas De Souza Costa - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço

O litígio recai sobre a aplicação da multa por atraso na entrega da DIRPF e ainda a ocorrência de denúncia espontânea do crédito tributário;

Tendo em vista que o recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 114, § 12 inciso I do Regimento Interno do CARF (RICARF), reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

4. A impugnação é tempestiva e atende aos demais pressupostos de admissibilidade do Decreto 70.235/72 e alterações posteriores. Assim, dela tomo conhecimento.

5. A lide toca na definição do prazo para entrega da Declaração de Saída Definitiva do País, na base de cálculo da multa e as decisões administrativas. Nessas matérias adoto a decisão dada pela 10ª Turma desta DRJ.

Assim se posicionou a 10ª Turma desta DRJ, em relação à matéria:

“A Declaração de Saída Definitiva do País, por sua vez, encontra-se disciplinada no art. 17 da Lei nº 3.470, de 28/11/58, in verbis:

“Art 17. Os residentes ou domiciliados no Brasil que se retirarem em caráter definitivo do território nacional no correr de um exercício financeiro, além do imposto calculado na declaração correspondente aos rendimentos do ano civil imediatamente anterior, ficam sujeitos à apresentação imediata da nova declaração dos rendimentos do período de 1 de janeiro até a data em que for requerida às repartições do imposto de renda a certidão para visto no passaporte, ficando, ainda, obrigados ao pagamento, no ato da entrega dessa declaração, do imposto que nela for apurado”.

Como se observa pelo exposto acima, a DIRPF e a Declaração de Saída Definitiva do País possuem previsões legais específicas, finalidades diversas e prazos diferenciados de entrega. Portanto, a entrega da DIRPF dentro do prazo legal não supre a apresentação da Declaração de Saída Definitiva do País.

Quanto ao prazo de entrega da Declaração de Saída Definitiva do País, conforme preceitua o art. 17 da Lei nº. 3.470/58, regulamentado pelo art. 16 do Decreto nº. 3.000/99, já mencionados anteriormente, a apresentação da Declaração de Saída Definitiva do País é imediata e 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. Assim, o termo imediata utilizado, refere-se à data do requerimento de Certidão de Quitação de Tributos Federais que também foi normatizado pela Instrução Normativa nº 73/98, em seu art. 9º, na redação dada pela IN SRF nº 167/99, in verbis:

Art. 9º A pessoa física residente no Brasil que se retirar em caráter permanente do território nacional no curso do ano-calendário fica obrigada a apresentar, na data em que for requerida a Certidão Negativa de Débitos de Tributos e Contribuições Federais, a Declaração de Saída Definitiva do País a que se refere o Anexo II, em relação ao período de 1º de janeiro até essa data, bem como as relativas aos anos-calendário anteriores, se obrigatórias e ainda não entregues.(g.n.)”.

Mas, essa previsão há que ser compreendida em consonância com o art. 16 do RIR/1999 (Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999), combinado com o art. 879, I, do mesmo regulamento:

*“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 **imediate** 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).” (g.n)

“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;

(...)”

Como evidenciado, a certidão negativa a que se refere a legislação é exigida para visto no passaporte e delimita o prazo de entrega da declaração de saída definitiva. A certidão não é solicitada a qualquer tempo, mas no tempo que precede a saída do País para obter o visto no passaporte, como prova de quitação de impostos. Declaração de Saída Definitiva entregue após saída do País estará sempre em atraso e, observe-se, também, o § 3º do art. 16, do RIR, aos que se ausentarem do País sem requerer a certidão negativa

terão seus rendimentos tributados como residentes no Brasil durante os primeiros doze meses de ausência.

A entrega da Declaração de Saída Definitiva do País fora do prazo, segundo artigo 88, I, da Lei 8.981, de 1995, sujeita o contribuinte ao pagamento de multa de um por cento ao mês ou fração sobre o imposto devido, ainda que o imposto tenha sido pago integralmente, limitada a vinte (artigo 27 da lei 9.532, de 1997) e tendo como valor mínimo R\$ 165,74.

Conforme normas citadas, a multa deve ser aplicada sobre o valor do “**Imposto Devido**” na declaração (de ajuste anual ou de saída definitiva) e não sobre o “**Saldo do Imposto a Pagar**”, como pretendido pelo impugnante, ou seja, antes de feita a compensação com o imposto já pago, seja por meio de carnê-leão ou por retenções na fonte. Dessa forma, a aplicação da multa independe do resultado da declaração e se há ou não imposto a pagar.

No tocante às decisões administrativas, vale frisar que tais decisões não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aplicam a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

É mister ressaltar que, embora o CTN, em seu art. 100, II, prescreva como norma complementar as decisões de órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, mas, vale somente àquelas que a lei atribuir eficácia normativa. Em regra, essas decisões alcançam apenas as partes do processo, servindo, no caso de terceiros, apenas como referência.

6. No que se refere à exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea da infração, alegada pelo litigante, referindo-se ao artigo 138 do CTN, cabe esclarecer que tal entendimento é equivocado, pois, tratando-se no caso de obrigação acessória à qual estão sujeitos todos os contribuintes, é inaplicável o disposto no artigo citado.

6.1. Dispõe o art. 113, § 3º do CTN, que a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal, relativamente à penalidade pecuniária.

Por sua vez, a respeito do assunto, os esclarecimentos formulados no Projeto Integrado de Aperfeiçoamento da Cobrança do Crédito Tributário, por Aldemário 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 única 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 apartada das penalidades pecuniárias.”

6.2. Adicionalmente, existe jurisprudência administrativa no sentido da inaplicabilidade da denúncia espontânea em casos análogos ao objeto do presente processo, reproduzindo-se a seguir as ementas dos Acórdãos nºs 101-85.160/93 (DOU de 06/06/1995), 106-08.357 (DOU de 26/06/1997), 102-42.836 (Sessão de 20/03/1998) e 102-43.047 (Sessão de 15/01/1998):

“OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - Esta tem vida autônoma, decorrendo de descumprimento de obrigação de fazer ou não fazer. A exigência por seu descumprimento, não se confunde com aquela decorrente do inadimplemento da obrigação principal.”

“IRPF - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - A entrega da declaração de rendimentos após o prazo fixado na legislação tributária enseja a aplicação da multa de ofício prevista no art. 88, inciso II, da Lei nº 8.981/95. DENÚNCIA ESPONTÂNEA - Não deve ser considerado como denúncia espontânea o cumprimento de obrigações acessórias, após decorrido o prazo legal para seu adimplemento, sendo a multa indenizatória decorrente da impontualidade do contribuinte(...).”

“ IRPF – EX.: 1995 – ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS –MULTA – A entrega intempestiva da Declaração de Rendimentos, a partir de 1995, ainda que dela não resulte imposto devido, sujeita a pessoa física ao pagamento de multa, equivalente a 200 UFIR, no mínimo. DENÚNCIA ESPONTÂNEA – Exclusão de responsabilidade pelo cometimento de infração à legislação tributária – a norma inserta no artigo 138 do CTN não abrange as penalidades pecuniárias decorrentes do inadimplemento de obrigações acessórias.”

“ (...) 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.”

6.3. Com intuito de dirimir qualquer dúvida existente, transcreve-se a seguir o voto do Conselheiro Romeu Bueno de Camargo, da 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, em inúmeros processos sobre a denúncia espontânea:

“A matéria discutida no presente Recurso diz respeito à procedência ou não da multa prevista para a entrega fora do prazo da DIRF, pois segundo o contribuinte teria ocorrido a denúncia espontânea, uma vez que teria efetivado a entrega do citado documento fora do prazo, contudo antes de qualquer procedimento de fiscalização.

O Código Tributário Nacional, ao tratar da obrigação tributária, em seu artigo 113, estabelece que:

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 do 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.

Como podemos depreender, além da obrigação tributária principal, existem outras, acessórias destinadas a facilitar o cumprimento daquela.

Por sua vez, o artigo 97 do mesmo diploma legal, em seu inciso V, preceitua que somente a Lei pode estabelecer cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias à legislação tributária ou para infrações nela definidas.

Todo cidadão, sendo ou não sujeito passivo da obrigação tributária principal, está obrigado a certos procedimentos que visem facilitar a atuação estatal. Uma vez não atendidos esses procedimentos estaremos diante de uma infração que tem como consequência a aplicação de uma sanção.

As sanções pela infração e inadimplemento das obrigações tributárias acessórias são as mais importantes da legislação tributária, pois conforme previsto no CTN quando descumprida uma obrigação acessória, esta se torna pessoal e independe da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

A legislação tributária apresenta a multa como sanção pelo inadimplemento tributário que pode ser aquela que se aplica pelo descumprimento da obrigação tributária principal, e a que se aplica nos casos de inobservância dos deveres acessórios.

As finalidades da multa tributária são de proteção, sanção e coação do Estado, com a finalidade de fortalecer o exato cumprimento de seus deveres como agente fiscal.

A multa fiscal consiste no pagamento em dinheiro nos termos da Lei e assume o caráter de pena pois não objetiva apenas ressarcir o fisco, mas também penalizar o infrator.

Nessa linha, parece-nos que no presente caso não podemos admitir a denúncia espontânea pois o Recorrente providenciou a entrega da declaração fora do prazo legal, e como sustentou o ilustre ALIOMAR BALEEIRO, a multa fiscal ora cobre a mora, ora funciona como sanção punitiva da negligência, e neste caso a multa é indenizatória da impontualidade, da falta de dever do cidadão, e a mora decorrente da impontualidade constitui infração.

Dessa forma se fosse reconhecida a denúncia espontânea teríamos esvaziado a figura da multa por atraso, e o artigo 138 do CTN não se desfz dessa penalidade porquanto os dispositivos do Código Tributário Nacional devem ser analisados e interpretados sistematicamente e não isoladamente como pretende o Recorrente”

6.4. 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.

CONCLUSÃO

Em face do exposto, voto pela improcedência da impugnação, mantendo o crédito tributário.

Apenas acrescentando mais argumentos que coadunam com a decisão guerreada e 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 do valor da multa aplicada e da consequente espontaneidade na apresentação da DSDP, inclusive com o pagamento integral do imposto apurado antes da autuação, esclarecemos ainda que a multa aplicada ser apurada sobre o imposto a pagar apurado e não sobre o imposto devido declarado.

Logo, não resta dúvidas de 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).

Sobre a espontaneidade alegada, embora não contestando que entregou a declaração de ajuste cerca de sete meses após o decurso do prazo regulamentar, o Recorrente

alega que cumpriu sua obrigação fiscal antes mesmo qualquer medida tomada por parte da fiscalização.

Todavia, 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.

Por fim, 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 as 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).

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, Negar-lhe Provimto.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Freitas De Souza Costa