



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

**Processo nº** 13837.000160/2006-61  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2801-001.329 – 1ª Turma Especial  
**Sessão de** 2 de dezembro de 2010  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** MARCIO MANDINGA DOS SANTOS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Exercício: 2005

**MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO.** Estando o contribuinte obrigado a apresentar a Declaração de Ajuste Anual do IRPF, a sua entrega fora do prazo enseja a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória.

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA.** O instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a Declaração de Ajuste Anual do IRPF. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN.

**MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - BASE DE CÁLCULO -** A base de cálculo da multa por atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual é o imposto devido, apurado antes da compensação com o tributo antecipado.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Antônio de Pádua Athayde Magalhães - Presidente.

Walter Reinaldo Falcão Lima - Relator.

EDITADO EM: 06/12/2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Amarylles Reinaldi e Henriques Resende, Antônio de Pádua Athayde Magalhães, Eivanice Canário da Silva, Sandro Machado dos Reis e Walter Reinaldo Falcão Lima.

## Relatório

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrada a Notificação de Lançamento de fls. 20, referente a multa por atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual – DAA do IRPF do exercício 2005 no valor de R\$ 14.308,90.

### IMPUGNAÇÃO

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou a impugnação (fls. 01/18), acatada como tempestiva, em que requer o cancelamento da multa aplicada, alegando, em síntese, conforme relatório do acórdão da DRJ-São Paulo-II (fls. 40/43), que:

*aplicaria-se ao caso o art.138 do CTN; - deve ser aplicada a multa mínima, pelas razões que expõe; -inexistiria base de cálculo para incidência da multa.*

### ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A DRJ-São Paulo-II julgou procedente o lançamento (fls. 40/43), em virtude de o contribuinte ter apresentado a citada DAA com atraso, mesmo estando obrigado a apresentá-la por ter auferido rendimentos no ano-calendário acima do limite de isenção, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 507, de 11/02/2005. Refutou a aplicação do art. 138 do CTN, que exclui a responsabilidade pela denúncia espontânea da infração, requerida pelo contribuinte, por considerar que o referido dispositivo legal não se aplica às obrigações acessórias, tal qual a multa por atraso na entrega da declaração. Não acatou, também, a alegação de inexistência de base de cálculo para incidência da multa, por entender que, de acordo com o art. 12 da citada Instrução Normativa, a base de cálculo da multa por atraso na entrega da declaração é o total do imposto devido nela apurado, ainda que integralmente pago.

### RECURSO AO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF)

Cientificado da decisão de primeira instância em 09/09/08, fls. 47, o contribuinte apresentou, em 25/09/08, o Recurso de fls. 48/68, alegando, em síntese, que:

- a) mesmo tendo apresentado a DAA do exercício 2005 com atraso, o fez espontaneamente, razão pela qual entende que deve ser aplicado o instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, que se aplicaria inclusive aos casos de obrigações acessórias. Cita decisões

judiciais favoráveis à sua tese e julgados deste Conselho envolvendo multa por atraso na entrega da DCTF também nesse sentido;

- b) o valor da multa exigida não guarda sintonia com a infração cometida, em afronta aos princípios da razoabilidade de proporcionalidade e, por consequência, ao princípio da individualização da pena previsto nos incisos XLV e XLVI do art. 5º da Constituição Federal;
- c) nos termos do art. 88, I, da Lei nº 8.981/95, a base de cálculo da multa em discussão é o imposto devido momento da entrega da declaração, assim entendido como sendo o saldo recolher após o abatimento dos valores de imposto antecipado, e, na ausência de imposto pagar ou quando haja imposto a restituir, deve ser aplicado o valor mínimo da multa, R\$ 165,74. Cita decisões deste Conselho favoráveis a essa tese.

Diante do exposto acima requer o cancelamento da aludida notificação de lançamento, por violação ao instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN, e, caso isso não ocorra, que a multa seja reduzida para R\$ 165,74, por ter apurado saldo de imposto a resituir em sua declaração.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Walter Reinaldo Falcão Lima

O recurso é tempestivo e atende as demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

Não restam dúvidas que o contribuinte estava obrigado a apresentar a DAA do exercício de 2005 por ter recebido rendimentos tributáveis acima do limite de isenção no ano-calendário de 2004. Quanto a isso não houve questionamento por parte do recorrente. Fato incontroverso também que a citada declaração foi entregue após o prazo previsto na legislação. Por conseguinte o contribuinte estava sujeito à multa por atraso, que foi exigida mediante a Notificação de Lançamento de fls. 20.

### DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Em seu recurso o contribuinte requer a aplicação do instituto da denúncia espontânea para eximir-se da multa aplicada, mas, como demonstraremos a seguir, não há como aplicá-lo ao presente caso.

O aludido instituto, previsto no art. 138 do CTN, não alcança a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a DAA, pois se trata de uma obrigação acessória, nos termos do art. 113, 2º, e 115 do CTN, em que não há qualquer ligação com o fato gerador do tributo, devendo ser adimplida no prazo previsto na legislação. A

exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea alcança tão-somente a multa de ofício relativa à obrigação principal, não se aplicando aos casos de descumprimento de obrigação acessória. Nesse sentido é o entendimento deste Conselho, como pode ser constatado nos julgados a seguir:

*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).*

*RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA – CONHECIMENTO – Em sede de Recurso Especial à CSRF, interposto pelo sujeito passivo, não se conhece de matéria sobre a qual não tenha sido demonstrada a divergência jurisprudencial (arts. 32, inciso II e § 1º, e 33, § 2º, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes).*

*IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA – DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL – MULTA POR ATRASO NA ENTREGA – A apresentação da Declaração de Ajuste Anual fora do prazo enseja a aplicação da penalidade prevista no art. 88 da Lei nº 8.981, de 1995.*

*DENÚNCIA ESPONTÂNEA - INAPLICABILIDADE - É cabível a exigência da multa por atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual, visto que o instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal (precedentes do STJ e dos Conselhos de Contribuintes). (Ac. CSRF/04-00234).*

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça também coaduna com as decisões acima reproduzidas, como pode ser visto nos seguintes julgados:

*TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO -*

*MULTA MORATÓRIA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA.*

*I — 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.*

*I. 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 C77V. Precedentes." (ERESP nº 246.295/RS e AGRESP nº 258.141 — 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).

Convém citar, ainda, estudo esclarecedor da matéria realizado pelo Dr. Aldemário Araújo Castro, Procurador da Fazenda Nacional, no Projeto Integrado de Aperfeiçoamento da Cobrança do Crédito Tributário, nos termos a seguir transcritos:

“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.

## DA BASE DE CÁLCULO DA MULTA

Cumprе reproduzir, inicialmente, o dispositivo legal que trata da multa por atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual do IRPF, o art. 88 da Lei nº 8.981/95:

*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.*

O cerne da discussão diz respeito ao conceito de imposto de renda devido, citado nos incisos I e II do artigo acima transcrito. Enquanto o recorrente entende que é o saldo do imposto apurado após o ajuste anual, a autoridade lançadora entende que é o imposto de renda apurado na respectiva DAA antes da dedução do IRRF e de outras possíveis antecipações do tributo. Para elucidar essa questão faz-se necessário recorrer à legislação que trata da apuração do imposto de renda na DAA.

O art. 11 da Lei nº 9.250/95 dispõe que o imposto de renda devido na declaração será calculado mediante aplicação de tabela em que à base de cálculo do imposto deverá ser aplicada a correspondente alíquota, diminuindo-se do resultado a parcela a deduzir descrita na referida tabela. Percebe-se que não há qualquer menção ao valor do IRRF no cálculo do imposto devido, ou que este deverá ser encontrado após realizadas todas as deduções com antecipações do imposto. Ratificando esse entendimento o art. 13 da mesma lei dispõe que o montante do imposto encontrado após efetuadas as deduções do imposto de renda devido permitidas no art. 12 constituirá, se positivo, saldo a pagar e, se negativo, valor a ser restituído. Dessa forma resta clara a distinção entre o imposto de renda devido e o saldo do imposto a pagar ou a restituir. Vejamos abaixo os dispositivos legais citados:

*Lei nº 9.250/95*

*"Art. 11. O imposto de renda devido na declaração será calculado mediante utilização da seguinte tabela:*

*(...)*

*Art. 12. Do imposto apurado na forma do artigo anterior, poderão ser deduzidos:*

(...)

*V - o imposto retido na fonte ou o pago, inclusive a título de recolhimento complementar, correspondente aos rendimentos incluídos na base de cálculo;*

*VI - o imposto pago no exterior de acordo com o previsto no art. 5º da Lei nº 4.862, de 29 de novembro de 1965.*

(...)

*§ 1º A soma das deduções a que se referem os incisos I a IV não poderá reduzir o imposto devido em mais de doze por cento.*

*Art. 13. O montante determinado na forma do artigo anterior constituirá, se positivo, **saldo do imposto a pagar** e, se negativo, valor a ser restituído.*

*Parágrafo único. Quando positivo, o saldo do imposto deverá ser pago até o último dia útil do mês fixado para a entrega da declaração de rendimentos.*

*(destaques nossos)*

No mesmo diapasão, a Lei nº 8.981/95 diferencia claramente o imposto de renda devido do saldo do imposto a pagar, como pode ser observado a seguir:

*"Art. 37. Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (art. 36) e as pessoas jurídicas que não optarem pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 44) deverão, para efeito de determinação do **saldo de imposto a pagar** ou a ser compensado, apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção.*

(...)

*§ 3º Para efeito de determinação do **saldo do imposto a pagar** ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do **imposto devido** o valor:*

*a) dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 2º do art. 39;*

*b) dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;*

*c) do Imposto de Renda pago ou retido na fonte, incidentes sobre receitas computadas na determinação do lucro real;*

*d) do Imposto de Renda calculado na forma dos arts. 27 a 35 desta lei, pago mensalmente.*

(...)

*Art. 60. Estão sujeitas ao desconto do Imposto de Renda na fonte, à alíquota de cinco por cento, as importâncias pagas às pessoas jurídicas:*

*I - a título de juros e de indenizações por lucros cessantes, decorrentes de sentença judicial;*

*Parágrafo único. O imposto descontado na forma deste artigo será deduzido **do imposto devido** apurado no encerramento do período-base."*

*(destaques nossos)*

O fato de o vocábulo “devido” referir-se àquilo que se deve, que se tem a pagar, não significa que a expressão “imposto de renda devido” seja entendida como saldo do imposto a pagar após o ajuste anual. Isso porque a expressão pode referir-se a valor que era devido em momento anterior ou em determinadas situações, tais como: "o imposto devido apurado na declaração" ou "o imposto devido em 31 de dezembro".

Para que a tese defendida pelo recorrente fosse correta, tanto a Lei nº 9.250/95 como a Lei nº 8.981/95 não deveriam fazer a distinção entre as expressões “imposto de renda devido” e “saldo do imposto a pagar”. E pela leitura das aludidas normas constata-se que ambas as expressões são utilizadas com conceitos distintos, jamais como sinônimos, restando claro que o imposto de renda devido é aquele apurado antes de deduzidas as antecipações a título de imposto de renda na fonte, carnê-leão, etc.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais consolidou o entendimento acima exposto, como pode ser constatado pelas ementas abaixo reproduzidas:

*OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA — DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL — ATRASO NA ENTREGA — MULTA — BASE DE CÁLCULO — A base de cálculo da multa por atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual é o Imposto Devido, apurado antes da compensação com o tributo antecipado (art. 88, inciso I, da Lei nº8.981, de 1995). (Acórdão nº : CSRF/04-00.268)*

*OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA — DENÚNCIA ESPONTÂNEA — INAPLICABILIDADE — É cabível a exigência da multa por atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual, visto que o instituto da denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal (precedentes do STJ e dos Conselhos de Contribuintes).*

*DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL — ATRASO NA ENTREGA — MULTA — BASE DE CÁLCULO — A base de cálculo da multa por atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual é o Imposto Devido, apurado antes da compensação com o tributo antecipado (art. 88, inciso I, da Lei nº8.981, de 1995).( Acórdão nº : CSRF/04-00.432)*

Por fim cumpre informar que este colegiado não tem competência para pronunciar-se a respeito de inconstitucionalidade de leis, tal qual a alegação do recorrente acerca do valor da multa aplicada, que teria sido decidida pelo legislador em afronta ao



princípio da individualização da pena previsto nos incisos XLV e XLVI do art. 5º da Constituição Federal, por entender que a citada penalidade deveria ser proporcional ao valor do tributo. A multa por atraso na entrega da declaração decorre de disposição legal devendo a autoridade administrativa aplicá-la, nos estritos termos da legislação, quando devida, em decorrência de exercício de sua atividade, que é vinculada.

Diante do exposto acima NEGOU provimento ao recurso.

Walter Reinaldo Falcão Lima – Relator