



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.000821/2007-59
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-002.918 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2021
Recorrente CHRISTIANA HORTON AGUIAR
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002

PAF. DEFESA TEMPESTIVA. APRECIÇÃO DE MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. POSSIBILIDADE.

Matéria de ordem pública pode ser analisada de ofício e a qualquer tempo, desde que instaurado o litígio, o que ocorre por meio da apresentação tempestiva da peça impugnatória.

IRPF. PRAZO DECADENCIAL PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECLARAÇÃO DE SAÍDA DEFINITIVA DO PAÍS (DSDP). RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE. SÚMULA CARF Nº 123.

O termo inicial do prazo decadencial será: (a) primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se não houve antecipação do pagamento (art. 173, I, do CTN); (b) fato gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial, desde que não constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (art. 150, § 4º, do CTN).

Na hipótese dos autos, a ocorrência de imposto de renda retido na fonte, relativo a rendimentos sujeitos ao ajuste a ser apurado até a data da saída do país, em relação aos juros e multa de mora aplicados pela apuração do imposto a pagar, caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do CTN.

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

O prazo decadencial aplicável à exigência de multa por atraso da declaração de ajuste é aquele previsto no art. 173, I do CTN.

Estando o contribuinte obrigado a apresentar a declaração de saída definitiva do país, a falta da sua entrega ou sua apresentação em atraso, constitui irregularidade e dá causa a aplicação da multa prevista no art. 88, I, da Lei nº 8.198/95.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar a exigência dos juros e da multa de mora, uma vez que fulminada pela decadência.

(documento assinado digitalmente)

Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Presidente), Ricardo Chiavegatto de Lima e Wilderson Botto.

Relatório

Autuação e Impugnação

Trata o presente processo de exigência de IRPF referente ao ano-calendário de 2002, exercício de 2002, no valor de R\$ 28.092,40, já incluídos multa e juros de mora, em razão da revisão da Declaração de Saída Definitiva do País, entregue intempestivamente, conforme se depreende da notificação de lançamento constante dos autos, importando na apuração do imposto a pagar (e já quitado) de R\$ 11.397,06 e da multa por atraso na entrega da declaração no valor de R\$ 4.791,11 (fls. 22/25).

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto o relatório da decisão de primeira instância - Acórdão nº 17-33.570, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo II - DRJ/SPOII (fls. 66/75):

Trata o presente processo sobre autuação contra a contribuinte acima qualificado, conforme notificação de lançamento de fls. 21/23, para cobrança do Imposto de Renda Pessoa Física Exercício 2002, ano-calendário 2002, no que se refere à multa e juros de mora por recolhimento do imposto após o vencimento, sem os acréscimos legais e multa por atraso na entrega da Declaração de Saída Definitiva do País.

2. A autuação decorreu da apresentação da Declaração de Saída Definitiva do País de fls. 02/05, apresentada em 26/12/2002, como informa a fiscalização à fl. 21, **tendo a contribuinte passado à condição de não residente no País em 08/04/2002.**

3. A fiscalização informa:

a) a entrega da Declaração de Saída Definitiva do País foi extemporânea;

b) o saldo apurado de imposto a pagar de R\$ 11.397,06 foi pago após o vencimento, em 27/11/2002, no código de receita 0211, sem os acréscimos legais.

4. Cientificada da exigência tributária em 11/04/2007, por via postal, conforme Aviso de Recebimento - AR de fl. 25, a autuada apresenta impugnação às fls. 33/51, de onde se extrai os seguintes argumentos:

- a) as multas cobradas são confiscatórias e ferem os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, entendendo que o mero atraso não pode acarretar penalidades de tamanha proporção;
- b) adimpliu as obrigações principais, inexistindo prejuízo ao Erário Público;
- c) sempre agiu com zelo e presteza no cumprimento de suas obrigações fiscais, não havendo como sustentar o lançamento ora perpetrado; tanto é assim que apurou e recolheu de forma pontual e integral o tributo devido;
- d) “Frisa-se que a Declaração de Saída Definitiva foi entregue tão simultaneamente (ou imediatamente) quanto possível à saída do contribuinte do País, mas resta comprovado que o lançamento do crédito tributário não deveria, sequer, ser cogitado, tendo em vista o art. 138 do Código Tributário Nacional.

A sua entrega ocorreu em momento hábil para a validação da denúncia espontânea, posto que não houve envio de qualquer notificação inaugural para procedimento administrativo.

Assim sendo, o envio da Declaração de Saída Definitiva e o respectivo pagamento do saldo do imposto apurado, corresponderam como a própria denúncia espontânea, afastando qualquer possibilidade de lavramento de auto de infração ou notificação de lançamento.

Constata-se que o legislador, ao introduzir o citado termo no art. 964 do RIR, definiu que a entrega da Declaração de Saída deve ser apresentada ao fisco, em momento que se siga ao ato de sua saída do país, em momento seguinte ao ato de sua saída do país, em momento contíguo ao ato de sua saída do país, em momento subsequente ao ato de sua saída do país, em momento consecutivo ao ato de sua saída do país.

Até porque, como poderia o legislador pretender obrigar o contribuinte a entregar a Declaração de Saída do País, no preciso momento de sua saída? No preciso momento de sua saída, o contribuinte estará dentro de uma aeronave, ou outro meio de transporte, o que torna impossível o cumprimento de tal presunção!

Desafortunada foi a tentativa da Receita Federal em regulamentar o prazo de entrega da Declaração em debate via eventual instrução normativa, quando nada menos teria a fazer, senão alterar o texto da Lei nº 3.470/58, para de lá excluir o termo ‘imediata’ substituindo-o pela fixação de prazo certo e determinado (1 semana, 1 mês, 2 meses, etc.). A tentativa em questão claramente atropela a previsão constitucional da hierarquia das normas.”;

e) a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB equivocou-se também na tipificação conjunta dos arts. 16 e 954 do RIR/1999, já que a multa de mora prevista no inciso I do citado artigo refere-se única e exclusivamente à entrega intempestiva da Declaração Anual de Rendimentos; inexistindo penalidade voltada para a Declaração de Saída Definitiva;

f) as duas obrigações acessórias (Declaração de Ajuste Anual e Declaração de Saída Definitiva do País) têm tratamentos diferenciados pela própria RFB;

g) contesta a cobrança dos juros com base na taxa Selic **durante um período de cinco anos depois de sua saída do País**, por ser excessiva e desproporcional;

h) “Resta configurado que a SRF exige receber o valor da multa independentemente da interposição de impugnação. Porém, tal entendimento não deve prevalecer, uma vez que ao recolher o valor da multa, o contribuinte acaba por extinguir o crédito tributário nos termos do inciso I, do art. 156, do CTN, aceitando a condição de infrator e enfraquecendo a interposição de eventual recurso administrativo. Esta é a interpretação gramatical feita de acordo com o conteúdo da notificação que em momento algum se refere ao depósito do montante para prevenir a instância administrativa, até mesmo pelo fato de que as instruções para o preenchimento do DARF são referidas para o seu pagamento e não o depósito.

.....

Com fundamento nas decisões alocadas ao longo desta impugnação, resta evidente que a aplicação das multas não deve prevalecer, devido ao fato de que a alegada entrega em atraso de declaração não enseja à aplicação daquela, senão quando o contribuinte passa a ser instado.

Assim, as multas determinadas na notificação de lançamento passam a ser consideradas - aos olhos de alguns - como uma obrigação autônoma, o que é totalmente inconcebível, pois a natureza jurídica da multa deixa de ser uma obrigação acessória e passa a ser uma obrigação principal.”;

i) a obrigação principal foi cumprida com a entrega da Declaração de Saída Definitiva, fazendo com que a mesma desaparecesse;

j) pede a produção de todos os meios de prova admitidas em direito, sem exceção, como a juntada de outros documentos e tudo mais que for necessário para a aplicação da justiça;

k) o valor do imposto a pagar de R\$ 11.397,06 (código 0211) **foi devidamente quitado**, conforme cópia de DARF à fl. 06.

Acórdão de Primeira Instância

Ao apreciar o feito, a DRJ/SPOII, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo-se incólume o crédito tributário exigido.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão, em 30/09/2010 (fls. 78), a contribuinte, em 29/10/2010, interpôs recurso voluntário (fls. 81/91), reportando-se e repisando as alegações da peça impugnatória e trazendo outros argumentos, a seguir brevemente sintetizados por meio dos seguintes tópicos:

1. DOS FATOS

II.1 PRELIMINAR

Alega que a aplicação da multa em debate, no caso concreto, é efetivada por meio do seguinte cálculo correspondente a um percentual do imposto devido declarado, revestindo-se, portanto, de um caráter eminentemente confiscatório.

Resta claro, portanto, que a penalidade aplicada não pode ser aceita, visto que tem natureza confiscatória e não punitiva de qualquer suposta infração, que ora se imputa à Recorrente.

II.2. MÉRITO

Cabe frisar que a Declaração de Saída Definitiva do País foi entregue tão simultaneamente (ou imediatamente) quanto possível à sua saída do País, resta comprovado que o lançamento do crédito tributário não deveria, sequer, ser cogitado, tendo em vista o art. 138 do CTN.

A sua entrega ocorreu em momento hábil para a validação da **denúncia espontânea**, posto que não houvesse envio de qualquer notificação inaugural para procedimento administrativo. Assim sendo, o envio da Declaração de Saída Definitiva correspondeu como a própria denúncia espontânea, afastando qualquer possibilidade de lavramento de auto de infração ou notificação de lançamento.

Por fim, é também oportuno reconhecer que o atraso na entrega da declaração por parte do impugnante não acarretou qualquer prejuízo ao Fisco ou caracterizou afronta à Administração Pública.

Como demonstrado, resta claro que é totalmente equivocada a utilização do valor constante no campo "imposto devido" da declaração como base de cálculo da multa pelo atraso na entrega da declaração uma vez que diversas antecipações de imposto são realizadas durante o ano, razão pela qual, em hipótese alguma, tal valor pode ser entendido como sendo algo devido.

Desta forma, caso a d. autoridade julgadora entenda ser cabível a aplicação da multa, mister se faz a alteração da base de cálculo.

Requer, ao final, a nulidade da cobrança da penalidade imposta ou, subsidiariamente, o cancelamento do lançamento para se efetuar outro lançamento alterando a base de cálculo da penalidade, transformando-a em valor principal e descontar o valor já efetivamente pago, para que o restante seja quitado sob o código 0211.

Instrui a peça recursal com os documentos de fls. 92/111.

Processo distribuído para julgamento em Turma Extraordinária, tendo sido observadas as disposições do art. 23-B, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/15, e suas alterações.

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.

Contudo, uma questão de ordem pública emerge dos autos, calhando sua apreciação de ofício dada a instauração regular do litígio, que se deu com a apresentação tempestiva da peça impugnatória: trata-se da regra decadencial para a efetivação do lançamento objurgado.

De início, cabe salientar, que o fato gerador do imposto de renda é complexo e compreende a disponibilidade econômica ou jurídica apurada no decorrer do ano, se aperfeiçoando a tributação, no caso de pessoa física residente que se retirar do território nacional em caráter permanente no curso do ano-calendário, com a apresentação da declaração de saída, a ser entregue impreterivelmente **até a data da saída definitiva do Brasil** – que no presente caso, ocorreu **em 08/04/2002**, data do reconhecimento da condição de não residente (fls. 3/6) – ao teor do art. 9º, inciso I, da IN SRF nº 208/2002, na redação vigente à época dos fatos.

Cabe salientar, a propósito, que se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação (como é o caso do imposto de renda) havendo **pagamento antecipado**, ainda que parcial, e ausente a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial deverá ser contado na regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN. Caso contrário, deverá ser observada a regra

do art. 173, I, do CTN, que remete a contagem do prazo para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

Logo, torna-se imprescindível verificar a existência de pagamento antecipado para fins de mensurar a regra que deverá ser adotada no tocante à contagem do prazo decadencial para o lançamento de ofício, em relação a cobrança dos encargos aplicados sobre o valor do imposto pago.

No presente feito, constata-se a existência de IRRF na Declaração de Saída Definitiva do País, apresentada em 26/12/2002, no valor de R\$ 13.762,09 (fls. 3/6), cuja retenção efetuada representa antecipação do pagamento do imposto de renda submetido ao ajuste a atrair, para fins de contagem do prazo decadencial, a regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

Tal entendimento, diga-se de passagem, que também se aplicada ao caso vertente, já se encontra sedimentado neste CARF, culminando inclusive com a edição da súmula nº 123:

Súmula CARF nº 123

Imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Portanto, constatada a ocorrência de antecipação do IRRF, o termo inicial da contagem do prazo decadencial se deu em 08/04/2002 (data final para apresentação da Declaração de Saída Definitiva do País (DSDP), ao teor do art. 9º, I, da IN SRF nº 208/2002), escoando-se impreterivelmente em 08/04/2007. E, certificando que da notificação de lançamento lavrada, a Recorrente somente foi notificada em 11/04/2007 (fls. 26/27), quando já se havia esgotado o quinquênio legal, **operou-se a decadência do crédito tributário exigido (juros e multa de mora) sobre o pagamento do imposto apurado e recolhido**, razão pela qual afastou e tornou insubsistente o lançamento lavrado no particular.

Mérito

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

Insurge-se, a Recorrente, contra a decisão proferida pela DRJ/SPII, que manteve o lançamento em face da entrega intempestiva da DSDP – que ocorreu efetivamente em 26/12/2002, portanto 9 meses depois do prazo regulamentar – importando na aplicação da multa **no valor de R\$ 4.791,11**, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise acerca do todo processado.

Pois bem. Em que pese as alegações trazidas no que tange a multa aplicada, do cotejo dos documentos carreados aos autos, aliado aos fundamentos contidos no voto condutor da decisão recorrida (fls. 66/75) e atendo-se às informações contidas no lançamento (fls. 22/25), não há como prosperar a pretensão recursal.

Assim, considerando que a Recorrente não trouxe novas razões hábeis e contundentes a modificar o julgado de piso, me convenço do acerto da decisão de piso, em relação aos fundamentos contidos na decisão de recorrida – acerca da multa aplicada pelo descumprimento do dever instrumental, decorrente de sua saída definitiva do país em 08/04/2002 – pelo que **adoto como razão de decidir** os fundamentos norteadores do voto condutor na

decisão recorrida (fls. 70/71), mediante transcrição dos excertos abaixo, à luz do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015– RICARF:

II - DA PENALIDADE PELO ATRASO NO CUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

6. A Declaração de Saída Definitiva do País, correspondente ao Exercício 2002, ano-calendário 2002, que motivou a exigência da multa, **foi apresentada em 26/12/2002**, como informa a fiscalização à fl. 21.

7. **Quanto ao prazo** de que disporia o contribuinte para proceder à entrega da declaração de saída definitiva, **a Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, preceituava** que a pessoa física residente no Brasil que se retirar em caráter permanente do território nacional no curso do ano-calendário **deve apresentar a Declaração de Saída Definitiva do País**, relativa ao período em que tenha permanecido na condição de residente no Brasil no ano-calendário da saída, bem assim as declarações correspondentes a anos-calendário anteriores, se obrigatórias e ainda não entregue **até a data da saída definitiva**. Tal regra vigorou até 31/12/2008, por força do disposto nos arts. 2º e 3º da Instrução Normativa RFB nº 897, de 29 de dezembro de 2008.

8. A obrigatoriedade de apresentação da Declaração de Saída Definitiva do País determinada pela Instrução Normativa SRF nº 208, de 2002, é respaldada por lei e atende ao princípio da eficiência que deve pautar a administração tributária.

9. Referida Instrução Normativa regulamentou sobre a tributação, pelo imposto de renda, dos rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior e dos ganhos de capital apurados na alienação de bens e direitos situados no exterior por pessoa física residente no Brasil e dos rendimentos recebidos e dos ganhos de capital apurados no País por pessoa física não-residente no Brasil. **A não apresentação da referida Declaração no prazo estabelecido implica o pagamento de multa**.

10. O artigo 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, autoriza a Secretaria da Receita Federal do Brasil a instituir obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições sob sua administração, inclusive estabelecendo forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

Pertinente, aqui também avaliar a decadência do lançamento de ofício realizado com a finalidade exigir a multa pela entrega intempestiva da DSDP. Em se tratando o lançamento de multa por descumprimento do dever instrumental, de fato, resta afastada incidência do art. 150, § 4º, do CTN que versa sobre a exigência de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, calhando na espécie a aplicação do art. 173, I, do CTN, que trata de créditos tributários *latu sensu* e remete o marco inicial do lançamento ao primeiro dia do exercício seguinte à data fixada para a entrega da respectiva declaração.

Logo, a contagem do lustro legal do prazo decadencial para a autuação iniciou-se em 01/01/2003, expirando-se em 01/01/2008. Tendo em vista que a Recorrente foi cientificada do lançamento em 11/04/2007, não há que se falar em decadência no particular, razão pela qual mantenho subsistente a multa aplicada.

Superada a questão da decadência, 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 (art. 88, I, da Lei nº 8.981/95, art. 9º, I, da IN SRF nº 208, de 27/09/2002), importando sua base de cálculo no valor correspondente a 9% por mês de atraso ou fração **sobre o imposto devido ainda que integralmente pago**, limitada a 20% (art. 88, inciso I, da Lei nº 8.981/95).

No que tange à espontaneidade alegada, embora não contestando que entregou a declaração de ajuste nove meses após o decurso do prazo regulamentar, a Recorrente alega que cumpriu suas obrigações fiscais 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 as matérias já se encontram pacificadas neste CARF, inclusive culminando com a edição das Súmulas nº 49 e 69:

Súmula CARF 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 CARF 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).

Por fim, cabe lembrar, 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 DAR PARCIAL PROVIMENTO ao presente recurso, nos termos do voto em epígrafe, para afastar a exigência dos juros e da multa de mora, uma vez que fulminada pela decadência.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Wilderson Botto