MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 11831.001466/2002-36
Recurso nº : 141.367
Matéria : IRPF – EX.: 1997
Recorrente : JANINE FAVARO KLEIN
Recorrida : 5ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II
Sessão de : 13 de setembro de 2005
Acórdão nº : 102-47.092

ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA ISOLADA - INAPLICABILIDADE DO ART. 138 DO CTN - 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.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JANINE FAVARO KLEIN.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

LEILA MARIA LEITÃO SCHERRER
PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 21 OUT 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NAURY FRAGOSO TANAKA, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, JOSE OLESKOVICZ, ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO, SILVANA MANCINI KARAM e ROMEU BUENO DE CAMARGO.

mlcm

Processo nº. : 11831.001466/2002-36
Acórdão nº. : 102-47.092

Recurso nº. : 141.367
Recorrente : JANINE FAVARO KLEIN

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário que pretende a reforma do Acórdão DRJ/SPO II nº 4.026, de 28/07/2003 (fls. 15/19), que julgou, por unanimidade de votos, procedente a exigência da multa por atraso na entrega da declaração de ajuste anual do exercício financeiro de 1997, no valor de R$ 165,74 (fl. 04).

A Decisão de primeiro grau, ao apreciar a impugnação à fl. 01, manifestou-se pela inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea, contemplada no artigo 138 do Código Tributário Nacional, aos casos de descumprimento de obrigação acessória.

Em sua peça recursal, às fls. 24/25, a Recorrente reitera que ao ter se antecipado à notificação da Receita Federal agiu de acordo com o verdadeiro sentido da norma disposta no artigo 138 do CTN. Anexou documentos ao recurso.

O Interessado está desobrigado de realizar a garantia de instância, nos termos do § 7º do artigo 2º da IN 264, de 2002.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, Relator

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

Apesar da matéria em questão não se encontrar pacificada nos Órgãos que integram o contencioso administrativo fiscal de segundo grau, o lançamento e a decisão de primeira instância, pelos seus fundamentos legais e jurisprudenciais, como se demonstrará, não merecem reparos.

Consoante dispõe o artigo 7º, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, deve o contribuinte apresentar sua declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subseqüente. Este prazo e os meios colocados à disposição do contribuinte (via internet, repartição pública e bancos) são amplamente divulgados pelos meios de comunicação.

Nos termos do artigo 88 da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, quanto maior o atraso na apresentação da declaração de rendimentos, maior o montante da multa exigida, pois esta flui ao percentual de 1% (um por cento) ao mês ou fração de mês sobre o imposto de renda devido. Nos casos em que não se apure imposto devido, será aplicada a multa no valor mínimo de R$ 165,00, conforme prevê o artigo 30 da Lei nº 9.249/1995.

De acordo com os artigos 113 e 115 do CTN, adiante reproduzidos, tal obrigação 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). A entrega da declaração, após o prazo, pode dar-se por ato espontâneo do contribuinte como por intimação da repartição fiscal. Em

qualquer dos dois casos, restará caracterizada a infração à legislação tributária que estabeleceu a referida obrigação acessória, sendo cabível a multa.

> *"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.***
>
> *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.**"* (g.n).

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.*** *(grifei)*
>
> *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 conseqüência da intempestividade, salvo ação fiscal extremamente improvável."*

O Superior Tribunal de Justiça - STJ vem também 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 ou partes delas 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 responsabilidade 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).

Vale ressaltar que, de acordo com o art. 45 do Código Civil, a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado começa com a inscrição dos seus contratos, atos constitutivos, estatutos ou compromissos no seu registro peculiar, regulado por lei especial, ou com a autorização ou aprovação do Governo, quando precisar, devendo ser averbadas no referido registro todas as alterações que esses atos sofrerem. Assim, a extinção da pessoa jurídica mercantil e de atividades afins somente ocorre com a averbação do ato de dissolução da sociedade ou de encerramento das atividades ou por ato de ofício da Junta Comercial que produza os mesmos efeitos.

A Lei nº 8.934, de 18/11/1994, ao dispor sobre o registro público de empresas mercantis e atividades afins, estabelece, nos dispositivos legais abaixo transcritos, que devem ser arquivados no registro competente os documentos relativos à constituição e extinção, e que os documentos relativos à extinção devem ser apresentados dentro de 30 (trinta) dias contados de sua assinatura, a cuja data retroagirão os efeitos do arquivamento, bem assim que fora desse prazo o arquivamento só terá eficácia a partir do despacho que o conceder. Dispõe, ainda, que a empresa que num período de 10 (dez) anos não proceder a qualquer arquivamento, deve comunicar à Junta Comercial que deseja se manter em funcionamento, sob pena de cancelamento do registro.

> *"Art. 32. O registro compreende:*
>
> .....
>
> *II – o arquivamento:*

> *a) dos documentos relativos à constituição, alteração, dissolução e extinção de firmas mercantis individuais, sociedades mercantis e cooperativas;*
>
> *Art. 36. Os documentos referidos no inciso II do art. 32 deverão ser apresentados a arquivamento na junta, dentro de 30 (trinta) dias contados de sua assinatura, a cuja data retroagirão os efeitos do arquivamento; fora desse prazo, o arquivamento só terá eficácia a partir do despacho que o conceder."*

A recorrente consta no cadastro da Receita Federal como participante de quadro societário de empresa DJK Comércio e Representações Ltda (fl. 14), estando consignado o mesmo fato em sua Declaração do Imposto de Renda do exercício de 1997, à fl. 03. Tal circunstância torna obrigatória a apresentação da declaração de ajuste anual daquele exercício. O Distrato Social de fl. 38/39 não foi averbado na Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul em data anterior ao ano calendário de 1996, sendo certo que o carimbo oficial da Junta com data de 18/02/1997 foi falsificado, conforme relata o último parágrafo do documento à fl. 36/37.

Em face ao exposto, NEGO provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 13 de setembro de 2005.

JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS