



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13823.000047/2002-10

Recurso nº. : 136.804

Matéria : IRPF – EX.: 2001

Recorrente : LUZARLI MARIA DO NASCIMENTO

Recorrida : 5ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

Sessão de : 12 DÉ NOVEMBRO DE 2004

Acórdão nº. : 102-46.566

IRPF - 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 sobre a qual se aplica o instituto da denúncia espontânea.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LUZARLI MARIA DO NASCIMENTO.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Ezio Giobatta Bernardinis e Geraldo Mascarenhas Lopes Cançado Diniz.

ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 03 DEZ 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NAURY FRAGOSO TANAKA e JOSÉ OLESKOVICZ. Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13823.000047/2002-10

Acórdão nº. : 102-46.566

Recurso nº. : 136.804

Recorrente : LUZARLI MARIA DO NASCIMENTO

R E L A T Ó R I O

Trata-se de Recurso Voluntário interposto para reforma do Acórdão DRJ/SPO II nº 3.936, de 04/07/2003 (fls. 14/18), que julgou, por unanimidade de votos, procedente a exigência da multa por atraso na entrega da declaração de ajuste anual do exercício financeiro de 2001, no valor de R\$ 165,74 (fls. 04/07).

Em sua peça recursal, à fls. 24/27, a Recorrente reitera os argumentos aventados em sua impugnação ao lançamento (fls. 01/03): não se enquadra em nenhuma das situações que a obrigaría a apresentar a Declaração de Ajuste Anual, pois a empresa da qual é titular está inativa e, portanto, não auferiu receita; requer o benefício da denúncia espontânea da infração, nos termos do artigo 138 do CTN, que se aplica também à multa pelo atraso no cumprimento de obrigações acessórias, tendo em vista que apresentou a declaração de rendimentos antes da autuação fiscal.

A Interessada está desobrigada de realizar a garantia de instância, nos termos do § 7º do artigo 2º da IN 264, de 2002.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº.: 13823.000047/2002-10
Acórdão nº.: 102-46.566

V O T O

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\$ 165,74, conforme prevê o artigo 30 da Lei nº 9.249/1995.

Compulsando-se os autos, verifica-se que a Contribuinte estava obrigada a apresentar a Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2001 (é titular de firma mercantil individual - extratos à fl. 13), nos termos dos incisos III do artigo 1º da Instrução Normativa SRF nº 123, de 28 de dezembro de 2000. Em seu socorro, a



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13823.000047/2002-10

Acórdão nº. : 102-46.566

Autuado alega que a referida empresa está inativa (segundo o referido extrato a empresa é inapta, por omissão contumaz), e conseqüentemente não auferiu receitas. Tal fato, entretanto, em nada interfere na cobrança em exame. Seja inativa ou inapta a Autuada continua sendo titular de firma individual até que altere o registro na Junta Comercial.

De acordo com o art. 18 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, entre os quais os de dissolução (CC, art. 21), encerramento ou extinção da empresa. 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.

Estabelece, ainda, o Código Civil em seu art. 1.375, que as obrigações dos sócios começam imediatamente com o contrato, se este não fixar outra época, e acabam quando, dissolvida a sociedade, estiverem satisfeitas e extintas as responsabilidades sociais.

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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº.: 13823.000047/2002-10

Acórdão nº.: 102-46.566

"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.

Art. 37. Instruirão obrigatoriamente os pedidos de arquivamento:

I – o instrumento original de constituição, modificação ou extinção de empresas mercantis, assinado pelo titular, pelos administradores, sócios ou seus procuradores.

Art. 60. A firma individual ou a sociedade que não proceder a qualquer arquivamento no período de dez anos consecutivos deverá comunicar à junta comercial que deseja manter-se em funcionamento.

§ 1º Na ausência dessa comunicação, a empresa mercantil será considerada inativa, promovendo a junta comercial o cancelamento do registro, com a perda automática da proteção ao nome empresarial.

§ 2º A empresa mercantil deverá ser notificada previamente pela junta comercial, mediante comunicação direta ou por edital, para os fins deste artigo.

§ 3º A junta comercial fará comunicação do cancelamento às autoridades arrecadadoras, no prazo de até dez dias.

§ 4º A reativação da empresa obedecerá aos mesmos procedimentos requeridos para sua constituição." (grifei)



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13823.000047/2002-10

Acórdão nº. : 102-46.566

Em face da legislação citada, verifica-se que a empresa da qual a autuado é titular não foi extinta nem cancelada de ofício, podendo, a qualquer tempo, voltar a operar, sob a mesma denominação. Até a comprovação da extinção ou cancelamento, subsiste a obrigação de apresentar a declaração de ajuste anual do imposto de renda, para o titular ou sócio de empresa.

Em relação à denúncia espontânea da infração, 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,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº.: 13823.000047/2002-10

Acórdão nº.: 102-46.566

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. (grfei)

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 consequência 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:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº.: 13823.000047/2002-10

Acórdão nº.: 102-46.566

**"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
RENDAS - 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 responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN. Precedentes." (EREESP 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,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº.: 13823.000047/2002-10
Acórdão nº.: 102-46.566

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).

Assim, voto por NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 12 de novembro de 2004.

JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS