



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

Processo nº. : 13851.000181/2003-56  
Recurso nº. : 136.486  
Matéria : IRPF - EX.: 2001  
Recorrente : MARIA VANDA GARCIA DE OLIVEIRA  
Recorrida : 6ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II  
Sessão de : 10 DE NOVEMBRO DE 2004  
Acórdão nº. : 102-46.536

IRPF - ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA ISOLADA - INAPLICABILIDADE DO ART. 138 DO CTN - O instituto da denúncia espontânea insculpido no art. 138 do CTN não alberga a multa de mora decorrente de descumprimento, pelo contribuinte, de obrigação acessória, formal, autônoma e sem qualquer vínculo direto com a existência de fato gerador de tributo, de entregar, no prazo previsto na legislação, a declaração de rendimentos.

IRPF - MULTA POR ATRASO NA APRESENTAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - ENCERRAMENTO DAS ATIVIDADES DA PESSOA JURÍDICA - Descabe a aplicação da multa prevista no art. 88, inciso II, da Lei nº 8.981, de 1995, quando a pessoa física comprova que a empresa da qual participava, como sócio, encerrou as suas atividades em período anterior ao ano-calendário correspondente ao exercício da exigência.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARIA VANDA GARCIA DE OLIVEIRA.

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

  
ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE

  
JOSÉ OLESKOVICZ  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 03 DEZ 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NAURY FRAGOSO TANAKA, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, EZIO GIOBATTI BERNARDINIS, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS e GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ. Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.



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

Processo nº. : 13851.000181/2003-56

Acórdão nº. : 102-46.536

Recurso nº. : 136.486

Recorrente : MARIA VANDA GARCIA DE OLIVEIRA

**RELATÓRIO**

A contribuinte apresentou espontaneamente, em 25/11/2002, a Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2001, ano-calendário de 2000, sem imposto a pagar ou a restituir (fl. 15), sendo-lhe então aplicada a multa por atraso na entrega da referida declaração no valor de R\$ 165,74, tendo em vista que o prazo para cumprimento dessa obrigação acessória havia expirado no dia 30/04/2001, conforme art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 123, de 28/12/2000 (fl. 14).

Em razão da apresentação intempestiva, o Fisco lavrou, em 21/01/2003, auto de infração (fl. 14) para cobrar a referida multa regulamentar de R\$ 165,74 por atraso na entrega da declaração, com base no art. 88, da Lei nº 8.981/1995; art. 30, da Lei nº 9.249/1995; art. 7º, da Lei nº 9.250/95; art. 43 da Lei nº 9430/96; art. 27 da Lei nº 9.532/1997; art. 16 da Lei nº 9.779/99; art. 13 da IN SRF 73/98 e art. 3º da IN SRF 123/00 (fl. 14).

O contribuinte impugnou a exigência (fls. 01/12) alegando o benefício da denúncia espontânea do art. 138 do Código Tributário Nacional – CTN, citando em defesa de sua tese doutrina e jurisprudência judicial e do Conselho de Contribuintes.

A 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo-SP, por unanimidade de votos, mediante o Acórdão DRJ/SPOII nº 3.144, de 09/05/2003, considerou procedente o lançamento (fl. 27/31), por entender ser inaplicável o disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional-CTN à obrigação acessória, consistente na entrega da declaração, bem assim porque a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal, relativamente à penalidade pecuniária (fl. 28).



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

Processo nº. : 13851.000181/2003-56

Acórdão nº. : 102-46.536

Inconformada com a decisão da DRJ, a contribuinte recorre ao Conselho de Contribuintes (fls. 40/41) alegando, em síntese, o que se segue (fl. 40/41):

*“A obrigação da entrega da DIRPF 2001/2000, deste contribuinte, está fundamentada no fato de possuir junto aos sistemas da Receita Federal empresa sob sua responsabilidade, inscrita no CNPJ, que embora a mesma já não existia, não foi solicitada, na data oportuna, a baixa no CNPJ.*

*Em função do parágrafo anterior, a contribuinte teve seu CPF cancelado. Para reativá-lo era necessária a entrega da DIRPF, que constava como pendência no sistema da SRF, e assim procedeu a contribuinte, por sua livre e espontânea vontade, para reativação de sua inscrição no CPF.*

*Após entregue a DIRPF a contribuinte conseguiu junto aos arquivos da Junta Comercial do Estado de São Paulo uma certidão na qual consta a baixa da referida empresa, na data de 17/10/1988, no entanto explica:*

*Esta certidão (junta comercial) foi solicitada antes da entrega da DIRPF, porém a Junta Comercial alegava não haver em seu arquivo nenhuma ocorrência em nome da contribuinte, motivo que a levou a entregar espontaneamente a DIRPF, uma vez que necessitava, urgente, de seu CPF ativado para transações comerciais e profissionais.*

*Agora, depois de feitas várias solicitações e várias contestações na Junta Comercial, a mesma expediu tal certidão.*

*Estando de posse desta certidão, a contribuinte solicitou junto a SRF Araraquara a baixa retroativa no CNPJ/MF. Sendo aceito o pedido, a SRF emitiu a Certidão de Cancelamento de Inscrição com data do cancelamento em 17/10/1988, conforme certidão de baixa anexo.”*

*“Face ao exposto, não há o que se configure em obrigação principal, visto que a entrega espontânea não foi feita em atendimento da obrigação, já que a empresa, conforme a certidão de baixa expedida pela Secretaria da Receita Federal em Araraquara com data de cancelamento constando em 17/10/1988, já não existe na data da entrega, não havendo nenhuma obrigação acessória que se torne em principal, ou seja: A contribuinte não estava obrigada da entrega da DIRPF 2001/2000, só o fez para reaver ativado sua inscrição no CPF/MF, que não conseguiria regularizar de outra forma.”*



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

Processo nº. : 13851.000181/2003-56

Acórdão nº. : 102-46.536

*“Não havendo a obrigação da entrega da DIRPF 2001/2000, visto que a contribuinte não se enquadra em nenhuma das hipóteses de obrigatoriedade de entrega pela legislação, estando isenta da entrega da mesma, solicita o cancelamento da cobrança da multa.”*

Ao final, requer que seja cancelada a exigência fiscal, tendo em vista o instituto da denúncia espontânea de que trata o artigo 138 do CTN.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of stylized, overlapping letters.



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

Processo nº. : 13851.000181/2003-56

Acórdão nº. : 102-46.536

**VOTO**

Conselheiro JOSÉ OLESKOVICZ, Relator

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

Inconformada com a decisão de primeira instância, que analisou a impugnação na qual se argüia apenas a espontaneidade (CTN, art. 138), a contribuinte recorre ao Conselho de Contribuintes, complementando suas razões de defesa com a alegação de que a empresa se encontrava baixada na Junta Comercial do Estado de São Paulo desde 17/10/1988, conforme certidão juntada aos autos (fl. 52).

Preliminarmente anota-se que a obrigação do contribuinte apresentar a declaração de rendimentos e o respectivo prazo são estabelecidos pelo art. 7º, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, abaixo transcrito, segundo o qual a pessoa física deverá apurar o saldo em reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal:

*“Art. 7º A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal.”*

A obrigação de apresentar declaração de rendimentos, no prazo fixado, é, de acordo os artigos 113 e 115, do CTN, adiante reproduzidos, uma obrigação 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):



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

Processo nº. : 13851.000181/2003-56

Acórdão nº. : 102-46.536

*“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.” (g.n).*

*“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.”*

A inobservância da obrigação acessória de entregar tempestivamente a declaração anual de rendimentos, consubstanciada na falta de apresentação ou na sua apresentação fora do prazo, sujeita o contribuinte à multa de mora instituída pelo art. 88, da Lei nº 8.981, de 1995, abaixo transcrito, complementado pela legislação que se lhe segue:

*“Lei nº 8.981, de 20/01/95.*

*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 – multa de mora de 1% (um por cento) ao mês ou fração sobre o imposto de renda devido, ainda que integralmente pago;*

*II – à multa de 200 (duzentas) UFIR a 8.000 (oito mil) UFIR, no caso de declaração de que não resulte imposto devido.*

*§ 1º O valor mínimo a ser aplicado será:*

*a) de 200 (duzentas) UFIR, para as pessoas físicas;*

*b) de 500 (quinhentas) UFIR, para as pessoas jurídicas.*



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

Processo nº. : 13851.000181/2003-56

Acórdão nº. : 102-46.536

*§ 2º A não regularização no prazo previsto na intimação, ou em caso de reincidência, acarretará o agravamento da multa em 100% (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.” (g.n.).*

*“Lei nº 9.249, de 26/12/95.*

*Art. 30 Os valores constantes da legislação tributária, expressos em quantidades de UFIR, serão convertidos em Reais pelo valor da UFIR vigente em 1º de janeiro de 1996.”*

*“Lei nº 9.532, de 10/12/97.*

*Art. 27 A multa a que se refere o inciso I do art. 88 da Lei nº 8.981, de 1995, é limitada a 20% (vinte por cento) do imposto de renda devido, respeitado o valor mínimo de que trata o § 1º do referido art. 88, convertido em reais de acordo com o disposto no art. 30 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.*

*Parágrafo único. A multa a que se refere o art. 88 da Lei nº 8.981, de 1995, será:*

*a) deduzida do imposto a ser restituído ao contribuinte, se este tiver direito à restituição;*

*b) exigida por meio de lançamento efetuado pela Secretaria da Receita Federal, notificado ao contribuinte.”*

A hipótese de exoneração da responsabilidade com base na denúncia espontânea, argüida na impugnação, está prevista no art. 138 do CTN, abaixo transcrito:

*“Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*



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

Processo nº. : 13851.000181/2003-56

Acórdão nº. : 102-46.536

*Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”*

Esse dispositivo legal, ao estabelecer que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, indica que esse instituto somente é aplicável para afastar responsabilidade decorrente de multas vinculadas a pagamento de tributo ou contribuição (obrigação principal), não albergando, portanto, os casos de obrigação acessória, formal e autônoma, que constitui obrigação de fazer ou não fazer, que, pela sua simples inobservância, se converte em obrigação principal, relativamente à penalidade pecuniária.

Nesse sentido vem decidindo o Superior Tribunal de Justiça-STJ, 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).*



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

Processo nº. : 13851.000181/2003-56

Acórdão nº. : 102-46.536

**“TRIBUTÁRIO - AGRAVO REGIMENTAL - RECURSO ESPECIAL - IMPOSTO DE RENDA - DECLARAÇÃO ENTREGUE FORA DO PRAZO - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - ART. 138 DO CTN - NÃO CARACTERIZAÇÃO - MULTA MORATÓRIA - EXIGIBILIDADE.**

1. A entrega da declaração do Imposto de Renda fora do prazo previsto na lei constitui infração formal, não podendo ser tida como pura infração de natureza tributária, apta a atrair o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional.

2. Ademais, “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 243.241/RS, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 21/08/2000).” (AGRESP nº 262.295/GO e ERESP nº 208.097/PR – Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO).

**“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).

**“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA.**

1 – A entrega do imposto de renda fora do prazo previsto em lei constitui infração formal, não podendo ser considerada como infração



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

Processo nº : 13851.000181/2003-56

Acórdão nº : 102-46.536

*de natureza tributária, apta a atrair o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional. Do contrário, estar-se-ia admitindo e incentivando o não-pagamento de tributos no prazo determinado, já que ausente qualquer punição pecuniária para o contribuinte faltoso.*

*2- 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.” (AGA nº 462.655/PR e RESP nº 396.698/PR – Rel. Min. LUIZ FUX).*

**“TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA – MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – LEGALIDADE.**

*É cabível a aplicação de multa pelo atraso na entrega da declaração de rendimentos, a teor do disposto na legislação de regência.” (ERESP nº 195.046/GO – Rel. Min. GARCIA VIEIRA).*

As decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Conselho de Contribuintes têm acompanhado esse entendimento do STJ, conforme se constata 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).*

*“MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – IRPF - EXERCÍCIO DE 1996 - A falta ou a apresentação da declaração de rendimentos fora do prazo fixado, quando dela resulte imposto devido, sujeita a pessoa física à multa de mora de um por cento ou fração sobre o imposto de renda devido, ainda que integralmente pago. (Lei nº 8.981 de 20/01/95 art. 88 inciso I). Não se aplica o instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do CTN nos casos de falta ou atraso no cumprimento de obrigação acessória.” (Ac. 102-43.302).*



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

Processo nº. : 13851.000181/2003-56

Acórdão nº. : 102-46.536

*“MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – IRPF - EXERCÍCIO DE 1997 - A partir de primeiro de janeiro de 1995, a falta ou a apresentação da declaração de rendimentos fora do prazo fixado, quando dela não resulte imposto devido, sujeita a pessoa física à multa mínima equivalente a 200 UFIR. (Lei nº 8.981 de 20/01/95 art. 88 § 1º letra “a”). Não se aplica o instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do CTN nos casos de falta ou atraso no cumprimento de obrigação acessória.” (Ac. 102-44.512).*

*“A ENTREGA COM ATRASO DA DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – MULTA – INCIDÊNCIA – ART 88 DA LEI 8.981- A figura da “denúncia” espontânea” não comporta a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração de rendimentos.(Ac 103-20742).*

*“DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – APRESENTAÇÃO FORA DO PRAZO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA – APLICABILIDADE DE MULTA – 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 Código Tributário Nacional – CTN. As penalidades previstas no art. 88, da Lei nº 8.981, de 1995, incidem quando ocorrer a falta de apresentação de declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo.” (Ac. 104-19071).*

*“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).*

*DENÚNCIA ESPONTÂNEA – A entidade denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração do imposto de renda.” (Ac. 106-13.124).*

*“MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE (DIRF) ENTREGUE APÓS O PRAZO FIXADO – Não se aplica o instituto da denúncia espontânea*



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

Processo nº. : 13851.000181/2003-56

Acórdão nº. : 102-46.536

*para as infrações que decorrem de não cumprimento de obrigação formal.” (Ac. 107-06713).*

Corroborando a jurisprudência judicial e administrativa, a Lei nº 10.426, de 14/04/2002, nos art. 7º, § 2º, I e II, e art. 8º, § 2º, inc. II, alíneas “a” e “b”, abaixo transcritos, estabelecem redução de 50% e 25% da multa aplicada no caso de descumprimento da obrigação acessória de apresentação da DIPJ, DCTF, DIRF, DOI e Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, caso essas declarações sejam apresentadas espontaneamente antes de qualquer procedimento de ofício ou dentro do prazo da intimação, respectivamente. Se o instituto da denúncia espontânea fosse aplicável às obrigações acessórias, desnecessários seriam esses dispositivos legais, tendo em vista que, no caso, se apresentadas as referidas declarações antes de qualquer procedimento de ofício, a redução da multa seria de 100% (cem por cento). É, portanto, o próprio legislador quem confirma que o instituto da denúncia espontânea não se aplica às obrigações acessórias:

**Lei nº 10.426, de 24/04/2002**

*“Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica e Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf), nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal, e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

*I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;*

*II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou*



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

Processo nº. : 13851.000181/2003-56

Acórdão nº. : 102-46.536

*entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;*

.....  
**§ 2º Observado o disposto no § 3º, as multas serão reduzidas:**

**I - à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício;**

**II - a setenta e cinco por cento, se houver a apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.”(g.n.).**

*“Art. 8º Os serventuários da Justiça deverão informar as operações imobiliárias anotadas, averbadas, lavradas, matriculadas ou registradas nos Cartórios de Notas ou de Registro de Imóveis, Títulos e Documentos sob sua responsabilidade, mediante a apresentação de Declaração sobre Operações Imobiliárias (DOI), em meio magnético, nos termos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.*

*§ 1º A cada operação imobiliária corresponderá uma DOI, que deverá ser apresentada até o último dia útil do mês subsequente ao da anotação, averbação, lavratura, matrícula ou registro da respectiva operação, sujeitando-se o responsável, no caso de falta de apresentação, ou apresentação da declaração após o prazo fixado, à multa de 0,1% ao mês-calendário ou fração, sobre o valor da operação, limitada a um por cento, observado o disposto no inciso III do § 2º.*

**§ 2º A multa de que trata o § 1º:**

.....  
**II - será reduzida:**

**a) à metade, caso a declaração seja apresentada antes de qualquer procedimento de ofício;**

**b) a setenta e cinco por cento, caso a declaração seja apresentada no prazo fixado em intimação;” (g.n.).**

O Procurador da Fazenda Nacional Aldemário Araújo Castro, no trabalho denominado “Projeto Integrado de Aperfeiçoamento da Cobrança do Crédito



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

Processo nº. : 13851.000181/2003-56

Acórdão nº. : 102-46.536

Tributário”, esclarece, nos termos adiante reproduzidos, que a denúncia espontânea não abrange multa decorrente de descumprimento de obrigação acessória e que as multas de mora são sempre devidas, com ou sem denúncia espontânea, porquanto fixadas em lei e de natureza indenizatórias, nitidamente apartadas das penalidades pecuniárias:

*“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 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.*

*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.*

*De toda sorte, as multas moratórias são sempre devidas, com ou sem denúncia espontânea, porquanto fixadas em lei e de natureza indenizatória, nitidamente apartadas das penalidades pecuniárias.*



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

Processo nº. : 13851.000181/2003-56

Acórdão nº. : 102-46.536

Assim, a multa por falta de apresentação de declaração ou pela sua apresentação fora do prazo previsto, por decorrer de obrigação acessória, não é alcançada pela denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN.

Contudo, a recorrente justificadamente apresentou junto com o recurso cópia de Certidão da Junta Comercial do Estado de São Paulo (fl. 52) atestando que, em 17/10/1988, foi “arquivado o cancelamento” da empresa Maria Vanda Garcia de Oliveira Araraquara – ME, CNPJ nº 58.561.937/0001-16.

Às fls. 51 consta cópia de Certidão da Secretaria da Receita Federal, datada de 11/07/2003, de cancelamento no CNPJ da inscrição nº 58.561.937/0001-16, tendo como motivo a “Extinção p/Enc Liq Voluntária” em 17/10/1988.

Assim sendo, no ano-calendário de 2000, a recorrente não mais era titular ou sócia da referida empresa, não estando, portanto, obrigada a apresentar declaração de ajuste anual por esse motivo (IN SRF nº 123, de 28/12/2000, art. 1º, inc. IV), mesmo tendo, inadvertidamente, registrado na declaração de bens e direitos da DIRPF/2001 (fl. 24) quotas do capital dessa empresa no valor de R\$ 0,01.

Compulsando a Declaração de Ajuste Anual Simplificada do exercício de 2001, ano-calendário de 2000 (fls. 23/24) verifica-se nos dados ali registrados que a contribuinte não estava obrigada a apresentar declaração de rendimentos, por não se enquadrar em nenhuma das hipóteses relacionadas nos demais itens do art. 1º, da IN SRF nº 123/2000, abaixo transcritos:

*“Art. 1º Está obrigada a apresentar a Declaração de Ajuste Anual a pessoa física, residente no Brasil, que no ano-calendário de 2000:*

*I - recebeu rendimentos tributáveis na declaração, cuja soma foi superior a R\$ 10.800,00 (dez mil e oitocentos reais);*

*II - recebeu rendimentos isentos, não-tributáveis e tributados exclusivamente na fonte, cuja soma foi superior a R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais);*

*III - participou do quadro societário de empresa como titular ou sócio;*



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

Processo nº. : 13851.000181/2003-56

Acórdão nº. : 102-46.536

*IV - realizou, em qualquer mês do ano-calendário, ganho de capital na alienação de bens ou direitos, sujeito à incidência do imposto, ou operações em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas;*

*V - relativamente à atividade rural:*

*a) obteve receita bruta em valor superior a R\$ 54.000,00 (cinquenta e quatro mil reais);*

*b) deseja compensar prejuízos de anos-calendário anteriores ou do próprio ano-calendário a que se referir a declaração;*

*VI - teve a posse ou a propriedade, em 31 de dezembro, de bens ou direitos, inclusive terra nua, de valor total superior a R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais);*

*VII - passou à condição de residente no País.”*

De acordo com a pergunta nº 024 e respectiva resposta contida na publicação da Receita Federal denominada “Imposto de Renda – Pessoa Física - Perguntas e Respostas – 2004” não se cobra multa do contribuinte que, estando desobrigado de apresentar declaração de ajuste anual, venha a apresentá-la após o término do prazo de entrega fixado pela legislação:

*“024 – O contribuinte não obrigado à entrega da declaração está sujeito à multa se entrega-la após o prazo ?*

*- Não há cobrança de multa para quem está desobrigado de apresentar a declaração.”*

Por último consigna-se que o Conselho de Contribuintes, em situações semelhantes, também decidiu que não cabe a imposição de multa, conforme ementas de acórdãos abaixo transcritas:

*“MULTA POR ATRASO NA APRESENTAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - ENCERRAMENTO DAS ATIVIDADES DA PESSOA JURÍDICA - Descabe a aplicação da multa prevista no art. 88, inciso II, da Lei nº 8.981, de 1995, quando a pessoa física comprova que a empresa da qual participava, como sócio,*



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

Processo nº. : 13851.000181/2003-56

Acórdão nº. : 102-46.536

*encerrou as suas atividades em período anterior ao ano-calendário correspondente ao exercício da exigência.” (Acórdão 104-19689).*

*“MULTA POR ATRASO NA APRESENTAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - TITULAR DE EMPRESA INDIVIDUAL COM SITUAÇÃO CADASTRAL DE EMPRESA INAPTA - OBRIGATORIEDADE - INAPLICABILIDADE - Descabe a aplicação da multa prevista no art. 88, inciso II, da Lei nº 8.981, de 1995, quando ficar comprovado que a empresa da qual o contribuinte figura, como sócio ou titular, se encontra na situação de inapta, desde que não se enquadre em nenhuma das demais hipóteses de obrigatoriedade.” (Acórdãos 104-20048, 104-20044 e 104-20045).*

*“MULTA - DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - APRESENTAÇÃO INTEMPESTIVA - FIRMA INDIVIDUAL INAPTA E OMISSA CONTUMAZ - A apresentação da DIRPF é uma obrigação acessória, com cumprimento de prazo fixado em lei, sujeitando-se à apresentação, independente do valor dos rendimentos obtidos, o sócio ou titular de firma individual. Entretanto, não mais confirmada a participação do sujeito passivo em quadro societário ou titular de firma individual, em face de a pessoa jurídica estar inapta, há anos, nos registros do órgão administrador do tributo, a exigência de multa por atraso na entrega da declaração de ajuste anual do imposto de renda da pessoa física deve ser cancelada, quando o declarante não se enquadre em outra hipótese que o obrigue à apresentação da DIRPF.” (Acórdãos 104-19969, 104-19960, 104-19966, 104-19963, 104-19964, 104-19970).*

Em face do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, DOU PROVIMENTO ao recurso para exonerar o recorrente da multa aplicada, tendo em vista que não estava obrigada a apresentar declaração de ajuste anual no exercício de que trata o presente processo.

Sala das Sessões - DF, em 10 de novembro de 2004.

  
JOSÉ OLESKOVICZ