



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

**Processo nº** 13897.000357/2004-24  
**Recurso nº** 157.048 Voluntário  
**Acórdão nº** 3805-00.142 – 5ª Turma Especial  
**Sessão de** 30 de junho de 2009  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** WILSON GARCIA DA SILVA  
**Recorrida** 4ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2000

**MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. CABIMENTO.**

Até a comprovação da extinção ou cancelamento do estabelecimento comercial, subsiste a obrigação de apresentar a declaração de ajuste anual do imposto de renda, para o titular ou sócio de empresa.

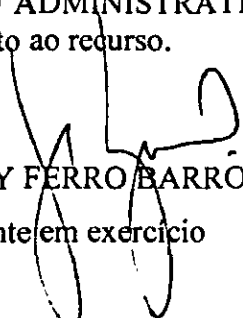
**MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.**

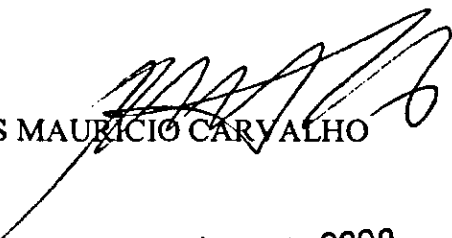
A entrega intempestiva da declaração de imposto de renda, depois da data limite fixada pela Receita Federal, constitui-se em infração formal, que não se confunde com a infração substancial ou material de que trata o art. 138 do Código Tributário Nacional.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da QUINTA TURMA ESPECIAL da TERCEIRA SEÇÃO do CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

  
SIDNEY FERRO BARRÓS  
Presidente em exercício

  
RUBENS MAURÍCIO CARVALHO

Relator

FORMALIZADO EM: 21 AGO 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Núbia Matos Moura (suplente) e Sandro Machado dos Reis.

## Relatório

Para descrever a sucessão dos fatos deste processo até o julgamento na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), adoto o relatório do acórdão de fls. 17 a 20 da instância *a quo*, *in verbis*:

Contra o contribuinte acima identificado foi emitido auto de infração de fl. 05-verso, referente ao exercício de 2000, ano-calendário de 1999, por meio do qual foi exigida multa por atraso na entrega da declaração no valor de R\$ 165,74.

O contribuinte apresentou, em 11/08/2004, a impugnação de fls. 01/04, na qual, alega, em síntese, que:

- não alcançou tributação em face dos rendimentos e da condição patrimonial, havendo apenas pendências cadastrais de uma empresa já baixada na Prefeitura de Itapevi em 21/01/1991 e de outra aberta em 19/11/1993 cuja abertura foi sequer concluída pois a fiscalização sanitária de Dourados-MS negou o alvará de funcionamento;

- não houve apuração de imposto e houve espontaneidade da entrega.

Considerando esses fatos, as alegações da impugnação e demais documentos que compõem estes autos, o órgão julgador de primeiro grau, ao apreciar o litígio, em votação unânime, considerou procedente o lançamento, mantendo o crédito consignado no auto de infração, pela falta de apresentação de provas e previsão legal, já que os argumentos da recorrente foram improcedentes, no seu entender, diante dos fatos postos nos autos. Resumo o voto recorrido pela ementa e excertos que transcrevo a seguir livremente:

### **MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.**

*A entrega da declaração de ajuste anual após o prazo fixado, estando o contribuinte obrigado à sua apresentação, enseja a aplicação da multa por atraso, não se aplicando ao descumprimento dessa obrigação acessória, o instituto da denúncia espontânea.*

(...)

Verifica-se, nos documentos de fls. 15/16, extraídos dos arquivos da SRF, que o contribuinte participava do quadro societário de duas empresas, sendo que o mesmo não juntou aos autos prova de forma a ratificar suas alegações de que uma empresa foi encerrada e de que a outra não entrou em funcionamento. Assim, estava, portanto, obrigado a apresentar a declaração do exercício de 2000.

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, de fls. 23 a 29, requerendo o provimento ao recurso e cancelamento da exigência, com base em argumentos cuja relevância se resume no seguinte:

- a) Preliminar de ilegalidade no lançamento da multa aplicada e
- b) Que as empresas estavam inativas de fato e, portanto, estava o contribuinte desobrigado de apresentar a declaração, sendo inaplicável a multa lançada, requerendo ao final, pelo provimento ao recurso e cancelamento da exigência

Dando prosseguimento ao processo este foi encaminhado para o Primeiro Conselho de Contribuintes para julgamento.

É O RELATÓRIO.

## Voto

Conselheiro RUBENS MAURÍCIO CARVALHO, Relator

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Assim sendo, dele conheço.

### ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

Considerando o Enunciado da Súmula 02 do Primeiro Conselho de Contribuintes, vigente nesse julgado, de que este órgão não é competente para se pronunciar sobre constitucionalidade de lei tributária, acolho o comando da Súmula e rejeito as acusações de inconstitucionalidade.

Quanto a isso, esclarece-se que a instância administrativa não possui competência legal para se manifestar sobre questões em que se presume a colisão da legislação de regência e a Constituição Federal, atribuição reservada, no direito pátrio, ao Poder Judiciário (Constituição Federal, art. 102, I, *a* e III, *b*, art. 103, § 2º; Emenda Constitucional n.º 3, de 18 de março de 1993; Código de Processo Civil — CPC —, arts. 480 a 482; RISTJ, arts. 199 e 200).

Por outro lado, o Judiciário, no controle direto ou difuso de constitucionalidade, pode deixar de aplicar lei que considere em desacordo com a Constituição. Tal prerrogativa, todavia, não se estende aos órgãos administrativos.

### MULTA APLICADA

Trata-se da exigência de multa por atraso na entrega da Declaração de Ajuste Anual do Exercício 2000. A imposição da multa se deveu ao fato de que o Recorrente participava do quadro societário de duas empresas, de forma que estaria obrigado por lei a apresentar a declaração.



Defende-se o Recorrente que a inaptidão das empresas no cadastro da Receita Federal, por si só inibe a cobrança de acessórios, já que não gerou qualquer inadimplência tributária.

Embora conste nos autos às fls. 32/33 que houve o cancelamento da Inscrição Municipal da empresa *Wilson Garcia da Silva Bar e Empório ME*, nada consta em relação à empresa *Wilson Garcia da Silva Sorvetes ME*, além de alegações que a empresa estaria inapta e que jama de fato por falta de alvará de funcionamento.

Assim, considerando que a situação de inapta de uma empresa implica em uma irregularidade cadastral sem o condão de inibir o lançamento de multa acessória prevista na legislação regente e sem qualquer outra prova que a empresa estaria realmente baixada, não há como prosperar o pedido do contribuinte.

Essa questão é conhecida e já foi objeto de vários julgamentos neste órgão, v.g., o Acórdão nº 102-49.135, de 24 de junho de 2008, tendo como redator do voto vencedor o conselheiro José Raimundo Tosta Santos, cujo julgado se amoldando com perfeição ao caso em debate, utilizamo-lo como fundamento para nossa decisão, *verbis*:

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 subsequente. Este prazo e os meios colocados à disposição do contribuinte (via internet, repartição pública e bancos) são amplamente divulgados pelos meios de comunicação.

Compulsando-se os autos, verifica-se que a Contribuinte estava obrigado a apresentar a Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2005, ano-calendário de 2004, por integrar quadro societário de empresa.

Inicialmente, cumpre assinalar que a denúncia espontânea não se aplica às infrações formais, como a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos.

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):

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.

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.*

*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 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 responsabilidades 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 SERÓDIA 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 arbitrio de cada um.* (RESP nº 289.688/PR – Rel. Min. FRANCIULLI NETTO).

Nesse mesmo diapasão têm sido as recentes decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Primeiro 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. (Acórdãos nºs 106-12.900 e 106-12.919).*

Por outro lado, 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 existência ou extinção da pessoa jurídica mercantil depende única e exclusivamente da averbação do seu ato constitutivo e do ato de dissolução,

respectivamente, na Junta Comercial do Estado, ou por ato de ofício da Junta Comercial que produza os mesmos efeitos. A inexistência de registro em órgão público estadual em nada interfere nos efeitos Junta Comercial.

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.*

*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 arrecadoras, no prazo de até dez dias.*

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

Assim, é forçoso concluir-se que, somente após a averbação na Junta Comercial do ato de dissolução das atividades mercantis é que a firma juridicamente deixa de existir.

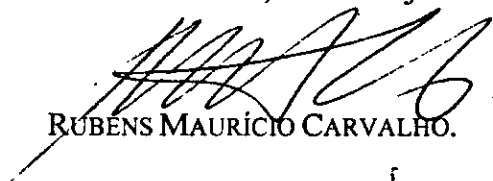
Enquanto não for extinta por ato dos sócios ou cancelada de ofício, a sociedade comercial, a qualquer tempo, pode voltar a operar, sob a mesma denominação. Até a comprovação da extinção ou cancelamento, subsiste a obrigação

de apresentar a declaração de ajuste anual do imposto de renda, para o titular ou sócio de empresa.

Concluo assim que a impugnante apresentou alegações acerca de vícios que estariam presentes na autuação, contudo, da análise dessas alegações, verifica-se que nada de concreto foi realmente apresentado ou comprovado.

Pelo exposto, NEGO PROVIMENTO AO RECURSO.

Sala das Sessões, em 30 de junho de 2009



RUBENS MAURÍCIO CARVALHO.

