



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13637.000019/96-18
Recurso nº : 114.323
Matéria: : IRPJ - EXS.: 1994 e 1995
Recorrente : ELOÍSIO BATISTA DE ANDRADE - ME
Recorrida : DRJ em JUIZ DE FORA - MG
Sessão de : 17 DE OUTUBRO DE 1997
Acórdão nº : 102-42.261

IRPJ - MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - Em obediência ao art. 97, inciso V do C.T.N., é inaplicável a disposição contida na alínea "a" do inciso II do art. 999 do RIR/94.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - A PARTIR DE JANEIRO DE 1995, com a entrada em vigor da Lei nº 8.981/95, à apresentação da declaração de rendimentos fora do prazo fixado, ainda que dela não resulte imposto devido, sujeitará a pessoa jurídica a multa mínima de 500 UFIR.

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - Nos termos do art. 100 do C.T.N. somente são normas complementares das leis, as decisões administrativas a que a lei atribua eficácia normativa.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ELOÍSIO BATISTA DE ANDRADE - ME.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Júlio César Gomes da Silva e Francisco de Paula Corrêa Carneiro Giffoni.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13637.000019/96-18
Acórdão nº : 102-42.261
Recurso nº : 114.323
Recorrente : ELOÍSIO BATISTA DE ANDRADE - ME


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 12 DEZ 1997.

Participou, ainda, do presente julgamento, a Conselheira CLÁUDIA BRITO LEAL IVO. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros URSULA HANSEN, JOSÉ CLÓVIS ALVES e MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13637.000019/96-18
Acórdão nº : 102-42.261
Recurso nº : 114.323
Recorrente : ELOÍSIO BATISTA DE ANDRADE - ME

RELATÓRIO

ELOÍSIO BATISTA DE ANDRADE - ME C.G.C - MF nº 23.348.592/0001-32, estabelecida à Av. Bias Fortes, nº 237, Ibertioga - MG, inconformada com a decisão de primeira instância, na guarda do prazo regulamentar, apresenta recurso objetivando a reforma da mesma.

Nos termos da Notificação de Lançamento de fls. 07, da contribuinte exige-se **MULTAS** por **ATRASSO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRPJ**, exercício de 1994, ano-calendário 1993 de 97,50 UFIR e exercício 1995, ano calendário 1994 de 500 UFIR.

O enquadramento legal indicado: artigo 856 do RIR/94 aprovado pelo Decreto 1.041 de 11/01/94, art. 52 da Lei nº 8.541/92 e IN/SRF 107/94.

Impugnação às fls. 09/10.

A autoridade julgadora "a quo" manteve o lançamento em decisão de fls. 15/21, assim ementada:

"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA
Infrações e Penalidades.

Atraso na entrega da declaração IRPJ 1994/93

Cabível a aplicação da penalidade prevista no artigo 999, inc. II, alínea "a", c/c o art. 984, do RIR/94, aprovado pelo Decreto 1.041/94, (matriz legal: Decreto-lei 401/68 art. 22 e Lei 8.383/91, art. 3º, I nos casos de apresentação da Declaração de Rendimentos de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - DIRPJ 1994/93 fora do prazo regulamentar, quer o contribuinte o faça espontaneamente ou não."

Atraso na entrega da declaração IRPJ 1995/94

Cabível a aplicação da penalidade prevista no artigo 999, inc. II, alínea "a", c/c art. 984, do RIR/94, aprovado pelo Decreto 1.041/94, com a alteração introduzida pelo art. 88 da Lei 8.981, de 10/01/95,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13637.000019/96-18

Acórdão nº : 102-42.261

nos casos de apresentação da Declaração de Rendimentos de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - DIRPJ 1995/94 fora do prazo regulamentar, quer o contribuinte o faça espontaneamente ou não."

Cientificado em 03/12/96 (AR de fls. 24), dentro do prazo legal, por seu procurador, apresentou o recurso anexado às fls. 27/29, onde, afirma que a entrega da declaração foi independente de intimação e por isso está amparada pelo art. 138 do C.T.N. Em defesa de seu argumento, invoca o art. 5º, II da C.F., transcreve lição doutrinária e ementa do Acórdão nº9.534/92 da Quarta Câmara deste Conselho.

Consta às fls. 33, contra-razões do Procurador da Fazenda Nacional.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 13637.000019/96-18

Acórdão nº : 102-42.261

VOTO

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora

O recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

A primeira multa questionada, pela recorrente, é a referente ao **exercício 1994, ano calendário 1993**, que está disciplinada pelo Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041 de 11/01/94, nos seguintes artigos:

"Art. 999. Serão aplicadas as seguintes penalidades:

I - multa de mora:

*a) de um por cento ao mês ou fração **sobre o valor do imposto devido**, nos casos de falta de apresentação da declaração de rendimentos ou de sua apresentação fora do prazo fixado, ainda que o imposto tenha sido integralmente pago (Decretos-lei n°s 1.967/82, art. 17, e 1.968/82, art. 8°);*

II - multa:

a) prevista no art. 984, nos casos de falta de apresentação de declaração de rendimentos ou de sua apresentação fora do prazo fixado, quando esta não apresentar imposto devido;" (grifei)

O citado artigo 984 assim dispõe:

*"Art. 984 - Estão sujeitas à multa de 97,50 a 292,64 UFIR todas as infrações a este Regulamento. **sem penalidade específica** (Decreto-lei n°401/68, art. 22, e Lei n°8.383/91, art. 3°, I)." (grifei)*

A obrigação de apresentar a declaração de rendimentos, neste exercício, está prevista nos artigos 4º, 18, inciso III e art. 52 da Lei nº 8.541/92; regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 105 de 30/12/93, art. 1º, inciso VI. Sendo a recorrente microempresa estava obrigada a entregá-la. Quanto a isso não



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 13637.000019/96-18
Acórdão nº.: 102-42.261

há dúvida. O problema está com relação a aplicação da multa pelo atraso na sua entrega, pois os dispositivos legais que tratam da matéria determinam:

Decreto-lei nº 1.967 de 23/11/82:

*"Art. 17. Sem prejuízo do disposto no artigo anterior, no caso de falta de apresentação da declaração de rendimentos ou de sua apresentação fora do prazo devido, aplicar-se-á, a multa de 1% (um por cento) ao mês sobre o **imposto devido**, ainda que tenha sido integralmente pago". (grifei)*

Este artigo foi repetido no art. 8º do Decreto-lei nº 1.968 de 23/11/82:

Disso, têm-se que esta forma de **penalidade pecuniária está vinculada a existência de imposto devido**. Como a declaração de rendimentos, apresentada pelo recorrente, não resulta em imposto devido, inexistente multa.

Resumindo, neste ano calendário, a multa própria para atraso na entrega da declaração de rendimentos é a do art. 999 do RIR/94, inicialmente transcrita, **cujá base é o imposto devido**, portanto, inaplicável a multa do artigo 984 do RIR/94, por ser pertinente **às infrações sem penalidade específica**.

Com relação ao enquadramento legal apontado, **têm-se que a alínea "a" do inciso II do art. 999, é inaplicável no ano calendário de 1993; porque, até então, não havia disposição legal que desse suporte a esta exigência**. Aplicar-se multa, sem lei anterior que a defina, é ferir o comando do art. 97 da Lei nº 5.172 de 25/10/66 Código Tributário Nacional que assim disciplina:

*"Art. 97. **Somente a lei** pode estabelecer:*

(...)

V - a cominação de penalidades para ações ou omissões contrárias a seu dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;" (grifei)

JB



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 13637.000019/96-18

Acórdão nº. : 102-42.261

Insista-se, MULTA é uma penalidade pecuniária e como tal deve estar definida em lei. O regulamento do imposto de renda não tem esta característica como bem ensina HELY LOPES MEIRELLES, em seu livro Direito Administrativo Brasileiro, 7ª Edição, pág. 155:

"Os regulamentos são atos administrativos, postos em vigência por decreto, para especificar os mandamentos da lei, ou prover situações ainda não disciplinadas por lei. Desta conceituação ressaltam os caracteres marcantes do regulamento: ato administrativo (e não legislativo); ato explicativo ou supletivo de lei; ato hierarquicamente inferior à lei; ato de eficácia externa."

Continua, ainda, o renomado autor na página 156:

*"Como ato inferior à lei, regulamento não pode contrariá-la ou ir além do que ela permite. No que o regulamento infringir ou extravar da lei, é irritado e nulo. Quando o regulamento visa a explicar a lei (regulamento de execução) terá que se cingir ao que a lei contém; quando se tratar de regulamento destinado a prover situações não contempladas em lei (regulamento autônomo ou independente) terá que se ater nos limites da competência do Executivo, não podendo, **nunca**, invadir as reservas da lei, isto é, suprir a lei naquilo que é competência da norma legislativa (lei em sentido formal e material). Assim sendo, o regulamento jamais poderá instituir ou majorar tributos, criar cargos, aumentar vencimentos, perdoar dívidas, conceder isenções tributárias, e o mais que depender de lei propriamente dita."*

O fato do regulamento ser aprovado por DECRETO não lhe confere atributos de lei, como bem ensina o doutrinador, anteriormente indicado, na página 155:

*"Decreto independente ou autônomo é o que dispõe sobre matéria ainda não regulada especificamente em lei. A doutrina aceita esses provimentos administrativos **praeter legem** para suprir a omissão do legislador, desde que não invadam as **reservas da lei**, isto é, as matérias que só por lei podem ser reguladas."*

Já a multa aplicada pelo atraso na entrega da declaração de rendimentos do exercício de 1995, ano-calendário 1994, está prevista na Lei nº 8.981, de 20/01/95, cujos efeitos começaram a produzir-se a partir de primeiro de janeiro de 1995 (art. 116), em seu art. 88, da forma seguinte:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 13637.000019/96-18

Acórdão nº : 102-42.261

"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 - à multa de mora de um por cento ao mês ou fração sobre o imposto de renda devido, ainda que integralmente pago:

II - à multa de duzentas UFIR a oito mil UFIR, no caso de declaração de que não resulte imposto devido.

§ 1º O valor mínimo a ser aplicado será:

a) de duzentas UFIR para as pessoas físicas;

b) de quinhentas UFIR, para as pessoas jurídicas.

Para que não pairasse dúvida sobre a aplicação do citado dispositivo, em 06/02/95, a Coordenação do Sistema de Tributação expediu o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 07 que assim declara:

"I - a multa mínima, estabelecida no §1º do art. 88 da Lei nº 8.981/95, aplica-se às hipóteses previstas nos incisos I e II do mesmo artigo;

II - a multa mínima será aplicada às declarações relativas ao exercício de 1995 e seguintes;

III - para as declarações relativas a exercícios anteriores a 1995 aplica-se a penalidade prevista na legislação vigente à época em que foi cometida a infração."

Entendimento este que já constou nas instruções para preenchimento da declaração de ajuste Exercício de 1995, sob o título **"Declaração entregue fora do prazo."**

A obrigação de entregar a declaração de rendimentos está prevista pelo Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041/94, art. 856:

"Art. 856. As pessoas jurídicas, inclusive as microempresas, deverão apresentar, em cada ano-calendário, até o último dia útil do mês de abril, declaração de rendimentos, demonstrando os resultados



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 13637.000019/96-18
Acórdão nº : 102-42.261

auferidos nos meses de janeiro a dezembro do ano anterior (Lei nº 8.541/92, arts. 4º, 18, III, e 52)."

No exercício de 1995, a data, fixada na Instrução Normativa - SRF 107/94, para a entrega da declaração de rendimentos, pelas microempresas (Formulário II) e empresas tributadas com base no lucro presumido (Formulário III); foi até 31 de maio de 1995.

Diante disso, ao fazê-lo em 15/12/95, pertinente é a aplicação da multa, equivalente a 500 UFIR, pelo atraso.

A figura da denúncia espontânea, contemplada no artigo 138 da Lei nº 5.172/66 Código Tributário Nacional, argüida pelo recorrente é inaplicável, porque juridicamente só é possível haver denúncia espontânea de fato desconhecido pela autoridade, o que não é o caso do atraso da entrega da Declaração de Rendimentos de IRPF que se torna ostensivo com o decurso do prazo fixado para a entrega tempestiva da mesma.

Apresentar a declaração de rendimentos é uma obrigação para aqueles que enquadram-se nos parâmetros legais e deve ser realizada no prazo fixado pela lei. Por ser uma "obrigação de fazer", necessariamente, tem que ter prazo certo para seu cumprimento e, se for o caso, por seu desrespeito uma penalidade pecuniária.

A causa da multa está no atraso do cumprimento da obrigação, não na entrega da declaração que tanto pode ser espontânea como por intimação, em qualquer dos dois casos **a infração ao dispositivo legal já aconteceu** e cabível é, tanto num quanto noutro, à cobrança da multa.

Por último, registro que nos termos do art. 100 do Código Tributário Nacional, somente são normas complementares das leis, as decisões dos órgãos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13637.000019/96-18
Acórdão nº : 102-42.261

singulares ou coletivos de jurisdição administrativas, a que a lei atribua eficácia normativa.

Isto posto VOTO no sentido de conhecer o recurso, por tempestivo, para no mérito dar-lhe provimento parcial para excluir a multa aplicada no valor de 97,50 UFIR.

Sala das Sessões - DF, em 17 de Outubro de 1997.


SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO