



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 13836.000065/96-07  
Recurso nº.: 12.110  
Matéria.: IRPF - EX.: 1995  
Recorrente.: LÁZARO JESUS JARDIM  
Recorrida.: DRJ em CAMPINAS - SP  
Sessão de.: 16 DE OUTUBRO DE 1997  
Acórdão nº.: 102-42.232

**IRPF - 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, a apresentação da declaração de rendimentos fora do prazo fixado, ainda que dela não resulte imposto devido, sujeitará a pessoa física a multa mínima de 200 UFIR.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LÁZARO JESUS JARDIM.

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. Vencido o Conselheiro Júlio César Gomes da Silva.

*A Dutra*  
ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE

*Cláudia Britto*  
CLÁUDIA BRITO LEAL IVO  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 09 JAN 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO e FRANCISCO DE PAULA CORRÊA CARNEIRO GIFFONI. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros URSULA HANSEN, JOSÉ CLÓVIS ALVES e MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS.

MNS



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 13836.000065/96-07  
Acórdão nº.: 102-42.232  
Recurso nº.: 12.110  
Recorrente: LÁZARO JESUS JARDIM

R E L A T Ó R I O

LÁZARO JESUS JARDIM, inscrito no CPF/MF sob nº. 172.020.788/72, residente à rua João da Serra, nº. 65, na cidade Monte Alegre do Sul, inconformado com a decisão proferida pela DRJ em CAMPINAS/SP (fl. 11), em primeira instância, apresenta tempestivamente recurso objetivando sua respectiva reforma.

Consoante notificação de fl. 02, exigiu-se do contribuinte o pagamento de multa de 200 UFIR, em virtude de entrega extemporânea da declaração de Ajuste Anual-Pessoa Física, relativa ao exercício de 1995, ano-calendário 1994.

Apresentada impugnação à fl. 01 fundamenta o contribuinte sua recusa em efetuar o pagamento da penalidade lhe imposta, no art. 138 da Lei nº 5.172/66 Código Tributário Nacional, alegando estar amparado pelo instituto da denúncia espontânea, uma vez que entregou as referidas declarações espontaneamente, antes de qualquer procedimento fiscal, sem causar lesão ao erário federal.

Decide a autoridade monocrática (fls. 11 e 12) pela manutenção do lançamento da multa, proferindo a seguinte ementa:

**"Multa por atraso na entrega da declaração  
Exercício de 1995"**

**Apresentação da DIRF - obrigatoriedade** - estão obrigadas a apresentar a declaração de ajuste anual, relativa ao exercício de 1995, as pessoas físicas, residentes ou domiciliadas no Brasil, que, no ano-calendário de 1994, participaram de empresa, como titular de firma individual ou como sócio, exceto acionista de S/A (IN 105/94, art. 1, III).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº.: 13836.000065/96-07  
Acórdão nº.: 102-42.232

**Multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos**

- IRPF - A partir de primeiro de janeiro de 1995, a apresentação da declaração de rendimentos, ainda que dela não resulte imposto devido, fora do prazo fixado, sujeitará a pessoa física à multa mínima de 200 UFIRs. (Acórdão 1º C.C nº. 102-40.098, de 16.05.96)."

Irresignado com a referida decisão, apresentou o contribuinte tempestivamente na fl. 19, recurso voluntário ao 1º Conselho de Contribuintes alegando em síntese:

- inaplicabilidade da multa contida na alínea "a" do inciso II do artigo 999 do RIR/94, conforme entendimento dos Acórdãos nºs. 102-40.542 e 102-40.567 de 21 e 22 de agosto de 1996 respectivamente, fundado no art. 5, inciso XXXIX da Constituição Federal de 1988.
- Finaliza requerendo o cancelamento do débito exigido.

À fl. 19, contra-razões da Procuradoria Seccional da Fazenda, opinando pela manutenção da exigência.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº.: 13836.000065/96-07  
Acórdão nº.: 102-42.232

**V O T O**

Conselheira CLÁUDIA BRITO LEAL IVO, Relatora

Conhece-se do recurso por preencher os requisitos da lei.

Fundamenta, o recorrente, a inexigência da penalidade por entrega extemporânea da declaração de rendimentos, no entendimento acórdãos nºs. 102-40.542 e 102-40.567 de 21 e 22 de agosto de 1996, do 1º Conselho de Contribuintes.

Destarte, a mencionada jurisprudência, inaplica-se ao presente caso, por referir-se ao ano-calendário 1993, exercício de 1994, período diverso ao examinado.

Visando uma melhor elucidação da presente matéria, transcrevemos a seguir, na íntegra, o Acórdão Nº 102-41.824 da lavra da ilustre Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Britto, prolatado em sessão de 13 de junho de 1997, diferenciando a aplicabilidade da multa, nos exercícios de 1994 e 1995.

"A primeira multa questionada, pelo recorrente, é a referente ao exercício, 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 nºs 1.967/82, art. 17 e 1968/82, art. 8º);

II - multa:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº.: 13836.000065/96-07

Acórdão nº.: 102-42.232

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 penalidades específica (Decreto-lei Nº 401/68, art. 22 e Lei Nº 8.383/91, art. 3º, I)." (grifei)

A obrigação de apresentar a declaração de rendimentos, neste está prevista no art. 12 da Lei Nº 8.383/91, regulamentado pela Instrução Normativa SRF Nº 094 de 30/11/93, art. 1º, inciso VI... 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 1967 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 à, 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. 8 do Decreto-lei n.1.968 de 23/11/81:

Decreto-lei n.1.968 de 23/11/82:

"Art. 8º. Sem prejuízo do imposto no artigo anterior, no caso de falta de apresentação da declaração de rendimentos ou de sua apresentação fora do prazo fixado, aplicar-se-á a multa de 1% (um por cento) ao mês **sobre o imposto devido**, ainda que tenha sido integralmente pago". (grifei)

Disso têm-se que esta forma de penalidade pecuniária está vinculada a existência de imposto devido. Como da Declaração de rendimentos, apresentada pelo recorrente, não resulta em imposto devido, inexiste 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, cuja base é o imposto devido, portanto



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº.: 13836.000065/96-07  
Acórdão nº.: 102-42.232

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 a multa, sem lei anterior que a defina, é ferir o comando do art. 97 da Lei 5.172 de 25/10/66 Código Tributário Nacional, que assim disciplina:

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

V. a combinação de penalidades para ações ou omissões contrárias a seu dispositivos, ou para outras infrações nela definidas."

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, 7º 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 extravasar da lei, é írrito 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 destinada 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."



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 13836.000065/96-07

Acórdão nº.: 102-42.232

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."

Por tudo isso, não pode prosperar a cobrança da multa aplicada pelo atraso da entrega da declaração de rendimentos pertinente ao exercício de 1994, ano-calendário 1993.

Mesma sorte não leva, a multa aplicada pelo atraso na entrega da declaração de rendimentos do exercício de 1995, ano-calendário 1994, pois com a entrada em vigor da Lei Nº 8.981, de 20/01/95, cujos efeitos começaram a produzir a partir de primeiro de janeiro de 1995 (art. 116), essa matéria passou a ser disciplinada em seu art. 88, da forma seguinte:

"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.

§ 2º a não regularização no prazo previsto na intimação, ou em caso de reincidência, acarretará o agravamento da multa em cem por cento sobre o valor anteriormente aplicado."

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 declara:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13836.000065/96-07

Acórdão nº. : 102-42.232

"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, página 28, sob o título "Declaração entregue fora do prazo."

Nos termos do inciso III do art. 1 da Portaria 105/94, a recorrente estava obrigada a apresentar a declaração de rendimentos relativa ao exercício, aqui discutido, até 31/05/95, prazo este fixado nas Instruções Normativas SRF números 105/94 e Portaria MF 130/95.

Diante disso, ao fazê-lo extemporaneamente, pertinente é a aplicação da multa, equivalente a 200 UFIR pelo atraso.

A figura da denúncia espontânea, contemplada no artigo 138 da Lei n.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 que qualquer dos dois casos a infração ao dispositivo legal já aconteceu e cabível é, tanto num quanto outro, a cobrança da multa."



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº.: 13836.000065/96-07

Acórdão nº.: 102-42.232

Isto posto, adotando o mencionado entendimento apenas para o exercício de 1995, e por tudo mais que dos autos consta, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 16 de Outubro de 1997.

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Cláudia Brito Leal Ivo".

CLÁUDIA BRITO LEAL IVO