



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

Processo nº.: 13836.000449/96-21

Recurso nº.: 12.282

Matéria : IRPF - EXS.:1993 a 1995

Recorrente : TEREZINHA PINTO BUENO

Recorrida : DRJ em CAMPINAS - SP

Sessão de : 08 DE JANEIRO DE 1998

Acórdão nº.: 102-42.636

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRPF - Em obediência art. 97, inciso V do CTN inaplicável a disposição contida na alínea "a" do inciso II do art. 999 do RIR/94.

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 física a multa mínima de 200 UFIR.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TEREZINHA PINTO BUENO.

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

ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE

CLÁUDIA BRITO LEAL IVO  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 17 JUL 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros URSULA HANSEN, JOSÉ CLÓVIS ALVES, SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS e FRANCISCO DE PAULA CORRÊA CARNEIRO GIFFONI. Ausente, justificadamente, o Conselheiro JÚLIO CÉSAR GOMES DA SILVA.

MNS



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

Processo nº.: 13836.000449/96-21

Acórdão nº.: 102-42.636

Recurso nº.: 12.282

Recorrente : TEREZINHA PINTO BUENO

**R E L A T Ó R I O**

TEREZINHA PINTO BUENO, residente e domiciliada a rua Francisco de Assis Ferreira, nº 10, em Socorro - SP, portadora da cédula de identidade RG nº 18.460.314, inscrita no CPF/MF sob o nº 116.183.638-16, recorre de decisão de fl. 33, prolatada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas - SP, que manteve lançamento de multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, referente aos anos calendário de 1992, 1993 e 1994, exercícios de 1993, 1994 e 1995 respectivamente.

Impugnado o lançamento à fl. 01, requer a contribuinte a suspensão da penalidade, fundada no art. 138 do Código Tributário Nacional, face a ausência de notificação ou autuação pela Receita Federal.

Consta as fls. 05, 11, 14, 18 e 22, declarações de rendimentos referente aos exercícios de 1993, 1994 e 1995, comprovando ser a contribuinte, titular de estabelecimento comercial - microempresa.

Entendeu a DRF em Campinas - SP, fl. 25, pelo cabimento do lançamento, capitulando-o no art. 999, II, "a" do Decreto 1.041, RIR/94, art. 88, II da Lei nº 8.981/95, com observância do ADN COSIT nº 7/95.

Alegou a contribuinte, fl. 29, que sua empresa se encontra paralisada desde 1994, solicitando a suspensão da multa com fulcro no 138 do Código Tributário Nacional, instruindo os autos com cópia da DECA da empresa, informando encerramento de suas atividades a partir de 31/12/94.



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

Processo nº.: 13836.000449/96-21

Acórdão nº.: 102-42.636

Decidiu a autoridade monocrática julgadora, DRJ em Campinas - SP, fl.33, pela manutenção do lançamento, proferindo a seguinte ementa:

*"Apresentação da DIRPF - obrigatoriedade - Estão obrigadas a apresentar a declaração de ajuste anual, relativa aos exercícios 1993/94/95, as pessoas físicas, residentes ou domiciliadas no Brasil, que, nos anos calendário correspondentes, participaram de empresa, como titular de firma individual ou como sócio, exceto acionista de S/A (IN 11/93, art.1º, V, IN 94/93, art.1º, VI e IN 105/94, art.1º, III).*

*Multa - atraso na entrega da declaração - a falta de entrega da declaração, no prazo, sujeita o infrator à multa prevista na legislação de regência - art. 999, inciso II, 'a", do RIR/94 (penalidade aplicável até 31/12/94) e Art. 88, inciso II, parágrafos 1º a 3º, da lei 8.981/95.*

*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 102-40.098, de 16.05.96)."*

Irresignada com a referida decisão, recorre tempestivamente, a contribuinte, fl. 38, requerendo suspensão da multa por atraso na entrega da declaração, fundada no art.138 do Código Tributário Nacional, face a ausência de notificação ou autuação pela Receita Federal, acrescentando que a empresa encontrava-se encerrada, e que não tem recursos para efetuar a quitação da multa por estar desempregada.

Às fls. 40/41, contra razões da Procuradoria da Fazenda Nacional, confirmando a decisão recorrida.

É o Relatório.



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

Processo nº.: 13836.000449/96-21

Acórdão nº.: 102-42.636

**V O T O**

Conselheira CLÁUDIA BRITO LEAL IVO, Relatora

Conhece-se do Recurso Voluntário por preencher os requisitos da lei.

Trata o presente recurso sobre a inaplicabilidade da multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos nos exercícios de 1993, 1994 e 1995, fundado no instituto da denúncia espontânea.

Fundada no art.856 do RIR/94, a apresentação da declaração de rendimentos consiste em uma obrigação do contribuinte em fornecer à receita os resultados auferidos no ano-calendário anterior, independente de saldo apurado ou eventual isenção do imposto.

Destaque-se que a obrigatoriedade da entrega da declaração de rendimentos, decorre da participação societária da contribuinte, conforme estabelecido nos Manuais de Pessoa Física - 1993 e 1994, letra "f" e Manual de Pessoa Física 1995, letra "c".

**"OBRIGATORIEDADE DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO  
1993**

*Está obrigado a apresentar declaração de Ajuste Anual o contribuinte que, em relação ao ano-calendário de 1992, se enquadrar e qualquer das situações a seguir:*

*f) participou de empresa, como titular de firma individual ou como sócio, exceto acionista de sociedade anônima - S.A.;*

**OBRIGATORIEDADE DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO 1994**

*Está obrigado a apresentar declaração de Ajuste Anual o contribuinte que, em relação ao ano-calendário de 1993, se enquadrar e qualquer das situações a seguir:*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº.: 13836.000449/96-21

Acórdão nº.: 102-42.636

*f) participou de empresa, como titular de firma individual ou como sócio, exceto acionista de sociedade anônima - S.A.;*

**OBRIGATORIEDADE DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO 1995**

Página 3

*Está obrigado a apresentar declaração de Ajuste Anual o Contribuinte que, em relação ao ano-calendário de 1994, se enquadrar e qualquer das situações a seguir:*

*c) participou de empresa, como titular de firma individual ou como sócio, exceto acionista de sociedade anônima - S.A.;"*

A penalidade referente aos exercícios de 1993 e 1994, tem por base os seguintes artigos do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto Nº 1.041 de 11/01/94:

**"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:*

*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"; (grifos nossos)*

**"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)." (grifos nossos)**



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

Processo nº : 13836.000449/96-21  
Acórdão nº : 102-42.636

Subsiste, no entanto, controvérsia de entendimentos sobre a aplicabilidade da multa pelo atraso na entrega de declaração, oriunda da diversidade de interpretação dos seguintes dispositivos legais:

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." (grifos nossos)*

Ratificado o entendimento pelo 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." (grifos nossos)*

Neste contexto, entendendo que a penalidade pecuniária está vinculada a existência de imposto devido, sua ausência na Declaração de rendimentos, implica na inexistência e impossibilidade de exigência de multa.

Conclui-se que a multa própria para atraso na entrega da declaração de rendimentos nos anos-calendário de 1993 e 1994 é a prevista no art. 999 do RIR/94, cuja base é o imposto devido, inconcebendo-se a aplicação da multa disposta no artigo 984 do RIR/94, por ser pertinente às infrações sem penalidade específica.

Aplicar-se a multa, sem lei anterior que a defina, fere o comando do art. 97 da Lei nº 5.172 de 25/10/66 Código Tributário Nacional:

A handwritten signature in black ink, appearing to read "André Luiz Tavares".



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº.: 13836.000449/96-21

Acórdão nº.: 102-42.636

*"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"*

Dessa forma, regulamento do imposto de renda diferindo de uma lei por suas particularidades, não tem respaldo para estabelecer penalidades, como 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."*

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."*

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*



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

Processo nº.: 13836.000449/96-21

Acórdão nº.: 102-42.636

a omissão do legislador, desde que não invadam as **reservas da lei**, isto é, as matérias que só por lei podem ser reguladas.”

Constatada a ausência de previsão legal para imputação da penalidade nos referidos exercícios, não há como prosperar a cobrança das multas contestadas, referentes aos períodos anteriores ao ano-calendário de 1995.

A partir de primeiro de janeiro de 1995, carreada na Lei Nº 8.981, de 20/01/95, para os exercícios de 1995, a vertente 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.”*

O Ato Declaratório Normativo COSIT Nº 07, de 06/02/95, para dirimir eventuais dúvidas sobre a vertente matéria, declara que:



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

Processo nº.: 13836.000449/96-21

Acórdão nº.: 102-42.636

*"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 é época em que foi cometida a infração."*

Nos termos do inciso III do art. 1º da Portaria 105/94, a recorrente estava obrigada a apresentar a declaração de rendimentos relativa ao exercício de 1995, 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, arguida pelo recorrente inaplica-se à presente hipótese, haja vista que 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.

Neste contexto, a imputação da multa, por seu caráter punitivo, insurge do descumprimento da obrigação de entrega da declaração de rendimentos na data prevista, independendo do montante do imposto a recolher, por ter seu valor prefixado na legislação.



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

Processo nº. : 13836.000449/96-21

Acórdão nº. : 102-42.636

Isto posto, e por tudo mais que dos autos consta, voto por dar parcial provimento ao recurso, excluindo a multa pelo atraso na entrega da declaração pertinente aos exercícios de 1993 e 1994.

Sala das Sessões - DF, em 08 de janeiro de 1998.

  
CLÁUDIA BRITO LEAL IVO