



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

Processo nº : 10935.001761/97-15  
Recurso nº : 13.705  
Matéria: : IRPF - EXS.: 1993 a 1996  
Recorrente : WILSON VICTORIO ZAGATTO  
Recorrida : DRJ em FOZ DO IGUAÇU - PR  
Sessão de : 13 DE NOVEMBRO DE 1997  
Acórdão nº : 102-42.397

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 n.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 WILSON VICTORIO ZAGATTO.

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. Vencido o Conselheiro Júlio César Gomes da Silva.

  
ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE

  
CLÁUDIA BRITO LEAL IVO  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 20 FEV 1998

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



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

Processo nº : 10935.001761/97-15  
Acórdão nº : 102-42.397  
Recurso nº : 13.705  
Recorrente : WILSON VICTORIO ZAGATTO

**RELATÓRIO**

WILSON VICTORIO ZAGATTO, inscrito no CPF/MF sob nº 366.685.759-00, residente à rua Promotor César Salgado, 120, Jardim Dona Juraci, na cidade de Cascavel, estado do Paraná, recorre da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Foz do Iguaçu - PR (fls. 18/20), que manteve a exigência do lançamento de multa por atraso na entrega de declaração, referente aos exercícios de 1993, 1994, 1995 e 1996, objetivando a declaração de nulidade do lançamento bem como, a exclusão do crédito tributário.

Às fls. 01 e 02 constam: a) a Notificação de Lançamento exigindo do contribuinte o recolhimento das multas por atraso na entrega das declarações do imposto de renda pessoa física nos exercícios de 1993, 1994, 1995 e 1996; e b) o anexo I à notificação de lançamento nº 030/97 discriminando os cálculos da multa exigida.

Impugnando o lançamento da multa no equivalente a R\$420,28 (quatrocentos e vinte reais e vinte e oito centavos), nas fls.08 a 15, manifestou, o contribuinte, sua discordância com a multa lhe imposta, por ter entregue espontaneamente as declarações de rendimento em atraso, entendendo beneficiar-se com a exclusão prevista no art. 138 do CTN.

Os referidos lançamentos encontram-se amparados pelo Decreto 1.041/94, artigos 837,838, 840, 884 a 889, 896, 900, 923, 984, 985, 992, I, 993, 995 a 999; Lei 8.981/95, artigos 01, 04, 05, parágrafo 5 ° dos artigos 84 e 88.

Decidiu a autoridade monocrática julgadora às fls.18 a 20, pela manutenção da referida penalidade, proferindo a seguinte ementa:



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

Processo nº. : 10935.001761/97-15  
Acórdão nº. : 102-42.397

**MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO**

Comprovado que o Contribuinte entregou sua declaração fora do prazo estabelecido pela legislação, é devida a exigência da multa pelo atraso.

**LANÇAMENTO PROCEDENTE**

Apresentou o contribuinte, às fls.21 a 25, recurso voluntário ao 1º Conselho de Contribuintes, arguindo em síntese:

- consagrar o instituto da denuncia espontânea amparada no art. 138 do Código Tributário Nacional.
- cita decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, reconhecendo a inexigibilidade de multa para ICMS.
- finaliza requerendo que seja declarado nulo e insubsistente o lançamento nº 030/97, bem como a exclusão do pretense crédito tributário, pela inexistência de causas legais e legítimas que lhe dê embasamento.

Não oferecida contra-razões da Procuradoria da Fazenda Nacional conforme permissivo da Portaria n.189, de 11 de agosto de 1997, art. 1. parágrafo 1, inciso I, do Ministério da Fazenda.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 10935.001761/97-15  
Acórdão nº. : 102-42.397

**VOTO**

Conselheira CLÁUDIA BRITO LEAL IVO, Relatora

Conheço do recurso por preencher os requisitos da lei.

Trata o presente recurso sobre a exclusão da multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos nos exercícios de 1993, 1994, 1995 e 1996, fundado no instituto da denúncia espontânea.

A penalidade referente aos exercícios de 1993 e 1994, tem por base os seguintes artigos do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto N° 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 n°s 1.967/82, art. 17 e 1968/82, 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”; (grifos nossos)*



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

Processo nº : 10935.001761/97-15  
Acórdão nº : 102-42.397

*“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)*

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,



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

Processo nº. : 10935.001761/97-15  
Acórdão nº. : 102-42.397

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 5.172 de 25/10/66 Código Tributário Nacional:

*“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”*

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



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

Processo nº. : 10935.001761/97-15  
Acórdão nº. : 102-42.397

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.”

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 e 1996, 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.*



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

Processo nº. : 10935.001761/97-15  
Acórdão nº. : 102-42.397

*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:

*“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.”*

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.





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

Processo nº. : 10935.001761/97-15  
Acórdão nº. : 102-42.397

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, 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, independentemente do montante do imposto a recolher, por ter seu valor prefixado na legislação.

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 13 de novembro de 1997.

  
CLÁUDIA BRITO LEAL IVO