



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

LADS/

Processo nº : 10283.005913/93-91
Recurso nº : 112.604
Matéria : IRPJ - EX: DE 1990
Recorrente : MARMUD CAMELI & CIA. LTDA.
Recorrida : DRJ em Manaus - AM.
Sessão de : 14 de maio de 1997
Acórdão nº : 101-91.050

DECADÊNCIA- O direito de a Fazenda Pública constituir o lançamento extingue-se definitivamente com o decurso do prazo de cinco anos contados da data da entrega da declaração acompanhada da respectiva notificação de lançamento.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO- A multa por atraso na entrega de declaração não incide sobre valores objeto de lançamento de ofício.

EXIGÊNCIA DECORRENTE. Repousando a exigência no mesmo suporte fático da formalizada no auto de infração relativo ao IRPJ, a solução do processo decorrente há que ajustar-se ao decidido no principal.

IRF- Não prospera a exigência formalizada com base no art. 8º do DL 2.065/83, relativa a fatos geradores ocorridos quando referido dispositivo legal já se encontrava revogado.

PIS-FATURAMENTO- Incabível a exigência fundada nos Decretos-leis 2.445 e 2.449, de 1988, julgados inconstitucionais pelo STF.

FINSOCIAL- Conforme determinado pela MP 1.110/95, devem ser cancelados os lançamentos relativamente à contribuição para o Fundo de Investimento Social, exigido das empresas comerciais e mistas, com fulcro no art. 9º da Lei 7.689/88, no que exceder à aplicação da alíquota de 0,5%.

TRD- Os juros de mora só podem ser calculados segundo a TRD a partir de agosto de 1991.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARMUD CAMELI & CIA. LTDA.

Processo nº : 10283.005913/95-91

Acórdão nº : 101-91.050

ACORDAM os Membros da Primeira 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.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 16 JUN 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISO DE ASSIS MIRANDA, CELSO ALVES FEITOSA, RAUL PIMENTEL, KAZUKI SHIOBARA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

Processo nº : 10283.005913/95-91

Acórdão nº : 101-91.050

Recurso nº : 112.604

Recorrente : MARMUD CAMELI & CIA. LTDA.

RELATÓRIO

Cuida o presente de recurso da Decisão nº 235/95, do Delegado Titular da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Manaus, que julgou procedentes em parte as exigências formalizadas para exigir, do contribuinte acima identificado, crédito tributário totalizando 1.959.347,84 UFIR, compreendendo lançamentos de IRPJ, PIS, FINSOCIAL, IRRF e Contribuição Social, multa por lançamento de ofício e multa por atraso na entrega da declaração, além de juros de mora.

Os autos de infração, em número de cinco, estão às fls 223 a 253 do Processo nº 10293.001175/94-58 e reproduzidos por cópia às fls 222 a 253 do presente.

As infrações estão descritas no auto de infração do IRPJ e reproduzidas nos demais, conforme do fato tenha decorrido exigência de outro tributo ou contribuição. São os seguintes os fatos descritos como infrações :

EXERCÍCIO DE 1989

Omissão de receitas- Receitas não contabilizadas

Falta de contabilização, apurada conforme PROCESSO SEFAZ, Autos de Infração nºs 2309, 2334 e 2307 (confissão de dívida e solicitação de parcelamento) CZ\$ 1.202.365,33

EXERCÍCIO DE 1990:

1- Omissão de Receitas- Receitas não contabilizadas.

a) Falta de contabilização, apurada conforme PROCESSO SEFAZ, Autos de Infração nºs 2309, 2334 e 2307 (confissão de dívida e solicitação de



parcelamento) NCZ\$ 16.319.865,70

b)- Falta de contabilização das Notas Fiscais nºs 0235, 0236 e 0234, série única, referentes a venda de madeira serrada.

NCZ\$ 335.332,15

c)- Falta de contabilização do aviso de lançamento emitido pelo Banco do Brasil em 13/11/89, referente a ordens de pagamento enviadas por Arilton Malagrino e Clevia Com.Imp.Exp. NCZ\$ 2.960.334,00

d)- Falta de contabilização de aviso de lançamento emitido pelo Banco do Brasil em 08/11/89, referente a ordem de crédito enviada pela Construtora Exata para pagamento de aquisição de bovinos. NCZ\$ 1.000.000,00

e) - Falta de contabilização apurada conforme documento de suporte do lançamento contábil nº 189, de 30/11/89, e cópia do respectivo extrato bancário, com indicação de referir venda de madeira NCZ\$ 1.719.976,00

2- Omissão de Receitas- Mercadorias, matérias-primas e outros insumos não contabilizados.

Não contabilização de custos, conforme Nota Promissória Rural nº 37/89 referente à aquisição de 60.980 kg de Borracha Natural NCZ\$ 500.000,00.

3- Custo de bens ou serviços vendidos. Comprovação inidônea

Glosa de despesa operacional em virtude da contabilização de documentos inidôneos que originaram a referida despesa, relativa ao recibo 63306, emitido pela Transportadora Relâmpago, sem que tenha sido apresentado o conhecimento de carga solicitado.

NCZ\$ 280.594,32

4- Custo de Bens e serviços vendidos. Glosa de Custos.



Processo nº : 10283.005913/95-91

Acórdão nº : 101-91.050

Valor apurado pela Nota-Fiscal nº 1.073, Série B, emitida em 01/12/89, por Aduino José Batista - CGC 04.059.566/0001-04, referente a compras de combustíveis de veículos (aeronaves) não existentes no seu ativo.

NCZ\$ 358.322,97

5- Resultados não operacionais. Reavaliação de bens. Inobservância dos requisitos legais.

Não adição, ao lucro líquido do exercício, na determinação do lucro real, da Reserva de Reavaliação de Bens do Ativo Permanente, face à inobservância dos requisitos legais, conforme Alteração Contratual de 01/07/89, não contabilizada, mas reconhecida no aumento de capital nos termos da Alteração Contratual de 30/10/90. NCZ\$ 3.743.532,00

A empresa apresentou impugnação na qual deixou de abordar os itens 1-b, 1-c, 1-d e 1-e supra. Quanto aos demais itens, impugnados expressamente, as razões de defesa estão assim sintetizadas na decisão singular :

"1-a) A impugnante entendia que o acréscimo de preço obtido da compradora era encargo financeiro, como remuneração do período em que a mercadoria se encontrava em trânsito, considerando o longo período decorrido entre o embarque e a efetiva entrega da mercadoria, no seu destino, e ia contabilizando essa diferença de preço, sempre, como receita de encargos financeiros, mesmo emitindo a Nota Fiscal Complementar de Preço.

A impugnante goza de isenção do Imposto de renda e seus adicionais, até o Exercício 1995/ano-base 1994, conforme Declaração CDI/DAI nº 117/85 da SUDAM, daí a certeza de que a maneira de contabilizar a diferença de preço não representou intenção de sonegar tributos federais.

O preço complementar foi contabilizado como receita de encargos financeiros à medida do seu recebimento, ou seja, pelo regime de Caixa. Com isso, as Notas Fiscais Complementares emitidas em 1988 foram recebidas e contabilizadas no



Processo nº : 10283.005913/95-91

Acórdão nº : 101-91.050

ano seguinte, assim como algumas notas emitidas em 1989 tiveram seu recebimento em 1990.

2- A impugnante não possui aeronave, porém, com muita frequência, as aluga ou freta de terceiros para suas atividades regionais, principalmente em locais que não gozem de acesso por via fluvial ou terrestre, cujos preços, muitas vezes, deixam fora as despesas com combustíveis, lubrificantes, estada do piloto, etc.

3- No que se refere a despesas de transporte sem o competente conhecimento de frete, argumenta que não os há, mas existe o recibo que descreve o tipo de serviço realizado pela transportadora e que, por si só, legitima o desembolso realizado.

4- A emissão de Nota Promissória Rural a favor de Manoel Carneiro de Messias Neto, não se trata de receita, mas sim de uma operação de financiamento artificial, utilizada para superar dificuldades financeiras do momento, porém sem intenção de má-fé ou dolo.

5- Apesar de o Aditivo Contratual de 01/06/89 ter sido registrado na JUCEA, não poderia o aumento de capital ser efetivado, visto que não havia reserva de Reavaliação do imobilizado. Houve uma impropriedade terminológica, por falta de orientação, o que a fez usar Reserva de Reavaliação so invés de Reserva de Correção Monetária, o que impossibilitou a efetivação contábil do referido aumento."

Para o preparo do julgamento, foi solicitada realização de diligência, cujas verificações solicitadas e respectivas respostas foram as seguintes :

1) Se nos valores contabilizados a título de juros estão aqueles recebidos pela complementação de preços das Notas Fiscais, relacionando e comprovando quando foram recebidos e contabilizados cada um dos valores das Notas Fiscais Complementares que relaciona.

Resposta : *Não foi encontrado nenhuma correlação entre os valores contabilizados a título de juros - conta 3.9.2.03.0001 - e aqueles recebidos pela*



Processo nº : 10283.005913/95-91

Acórdão nº : 101-91.050

complementação de preço das Notas Fiscais relacionadas às fls. 311/312 do processo, tampouco, não foram constatadas as contabilizações das referidas Notas Fiscais.

2) Se as Notas Fiscais que relaciona foram contabilizadas como Receitas de Vendas ou como Juros, pois as mesmas não são Complementares.

Resposta ; As Notas Fiscais relacionadas às fls. 312/313 do processo não estão contabilizadas como receitas de Vendas ou Juros.

3)- Se existia na Contabilidade a reserva de Reavaliação do Ativo Permanente, na época da Alteração Contratual que incorporou ao Capital Social tal reserva.

Resposta : Não existia a contabilização de Reserva de Reavaliação do Ativo Permanente à época da Alteração Contratual que incorporou tal reserva (em anexo os balanços de 1988a 1990).

4)- Se a Correção Monetária, tanto do Ativo Imobilizado como do Patrimônio Líquido, obedeceu aos índices determinados pela legislação do Imposto de Renda para o período de 1989 e se foram registrados, nesses grupos de contas, valores superiores aos encontrados pela aplicação correta dos referidos índices.

Resposta : Por amostragem foi verificado que ambas as contas foram corrigidas pelos índices determinados pela legislação do imposto de Renda vigente para o período de 1989, não tendo sido registrado, nesse grupo de contas, valores superiores aos encontrados pela aplicação correta dos referidos índices.

Ainda em atendimento à diligência foram anexadas cópias das declarações IRPJ dos exercícios de 1989 e 1990.

O julgador singular julgou improcedente a exigência no que se refere à Reserva de Reavaliação, recorrendo de ofício, e procedente no mais, em decisão assim ementada:



Processo nº : 10283.005913/95-91

Acórdão nº : 101-91.050

"Notas Fiscais não contabilizadas - Tributam-se como omissão de receitas os valores das notas fiscais de vendas e de compras não contabilizadas.

Indedutibilidade- São indedutíveis os custos e as despesas quando não comprovados com documentação hábil ou quando não for provado que houve o efetivo recebimento dos bens, opo, ainda, se não forem usuais, normais e necessárias à atividade da empresa.

Reserva de Reavaliação- Torna-se insubsistente a tributação pela falta de contabilização da Alteração Contratual que incorporou Reserva de Reavaliação ao Capital Social, quando ficar provado que tal reserva não existia e que o correto seria a incorporação d reserva de Correção Monetária, fato que não traz prejuízo ao erário público.

Falta de impugnação- Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido contestada expressamente pelo impugnante, nos termos do art. 17 do PAF.

Reflexos- A decisão que excluir base tributável não reflexiva, não será extensiva aos Autos de Infração Reflexos.

AÇÃO FISCAL PROCEDENTE EM PARTE."

Inconformada, a empresa recorre a este Conselho.

Preliminarmente, argüi a decadência em relação ao exercício de 1989.

No mérito, reedita as razões da impugnação e aduz :

a)- É perfeitamente compreensível que o diligenciante não tenha encontrado nenhuma correlação entre os valores contabilizados a título de juros e aqueles recebidos pela complementação ds notas-fiscais, uma vez que na apropriação observou-se o regime de caixa, e não o de competência. Nas declarações relativas aos exercícios de 1988, 1989 e 1990 foram oferecidos à tributação como receitas financeiras CZ\$ 183.035.815, NCZ\$ 7.844.109 e Cr\$ 59.715.929, sendo inútil qualquer tentativa de correlacionar esses valores com as notas fiscais emitidas, porque as notas emitidas em um período só eram recebidas e contabilizadas no período seguinte. E os valores recebidos e contabilizados como juros, se fossem contabilizados como receita de venda, seriam isentos de tributação pelo imposto de renda.

b)- A autoridade lançadora não contestou o efetivo pagamento do frete, nem a efetiva realização do serviço, tendo efetuado a glosa apenas porque o



Processo nº : 10283.005913/95-91

Acórdão nº : 101-91.050

documento apresentado estava desacompanhado do Conhecimento de Carga. No nosso ordenamento jurídico, o recibo é meio próprio para dar quitação a uma obrigação de natureza pecuniária. Os demais documentos têm outra finalidade, e só quitam a obrigação se acompanhados do recibo.

A autoridade julgadora inovou no feito ao sustentar que "...as despesas, para que sejam dedutíveis, não basta que tenham sido pagas. Necessário se faz comprovar com documentação hábil, que correspondem a bens ou serviços efetivamente recebidos e que esses bens ou serviços sejam necessários, normais e usuais na atividade da empresa. No presente caso, o documento hábil para provar a efetivação da prestação do serviço de transporte, seria o Conhecimento, que a Impugnante não possui. A decisão recorrida confunde prova da efetiva prestação dos serviços com documento hábil para dar sustentação ao lançamento contábil. O Conhecimento nem sempre autoriza a concluir que houve prestação de serviço como pode haver prestação do serviço de transporte sem emissão do Conhecimento.

c) Ficou provado e foi admitido pelo julgador singular que a recorrente faz uso de fretamento de aeronaves e de locação de taxi aéreo, tendo sido mantida a glosa por ter havido um desembolso de recursos para pagamento de combustíveis em volume superior ao que teria sido gasto com o fretamento. O custo de combustíveis utilizado nas aeronaves corresponde a parcela substancial do custo do transporte, razão pela qual muitas empresas preferem fretar a aeronave, permanecendo por sua conta a manutenção e o combustível. O pagamento do combustível nem sempre é efetuado no momento de sua utilização. No caso concreto, o pagamento efetuado, no valor de NCZ\$ 63.683,53 corresponde à utilização de taxi aéreo em 16 oportunidades, no período de março a dezembro de 1989. E o desembolso de NCZ\$ 358.322,97 corresponde à aquisição de 25.985 litros de gasolina de aviação e 55.216 litros de querosene para abastecimento dos aviões Carajás, fretados pela empresa em diversas ocasiões.



d) Ficou demonstrado que na verdade ocorreu operação de empréstimo, sendo improcedente a tributação porque se baseia em presunções. A operação foi contabilmente registrada, tendo ocorrido o ingresso dos recursos no giro normal da empresa, o que sequer foi investigado pela Fiscalização.

e)- Deve ser excluída a incidência da TRD, que o Supremo considerou inconstitucional, por não ser indexador substituto da BTNF, e que o Conselho tem afastado.

f)- A Fiscalização aplicou duas multas, uma por atraso na entrega do formulário da declaração e outra por lançamento de ofício. A jurisprudência mansa e pacífica do Conselho é no sentido de que a penalidade aplicada no caso de atraso na entrega da declaração de rendimentos deve incidir sobre o tributo que restou devido naquela oportunidade, ou seja, sua incidência recai sobre o valor do tributo declarado, e não sobre o crédito apurado através de lançamento de ofício.

g) A Contribuição Social foi julgada inconstitucional quando exigida em relação ao exercício de 1989, bem como as alterações introduzidas na legislação do PIS e do Finsocial.

E o lançamento do Imposto de Renda na Fonte com base no Decreto-lei nº 2.065/83 não pode subsistir, porque os fatos não se enquadram na hipótese descrita pela norma legal, principalmente quando se trata de glosa de despesas, registrando-se, ainda, que referido dispositivo foi revogado pelo art. 35 da Lei 8.218/91.

Às fls 418/422 as contra-razões da União Federal, na qual o Sr. Procurado refuta a preliminar de decadência, argumentando que o termo inicial para contagem do prazo é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso, 01/01/90. A decadência, então, não teria ocorrido, pois o lançamento foi efetuado em 20 de dezembro de 1994. No mérito, diz que a diligência efetuada demonstra a não apropriação das notas fiscais consideradas como



Processo nº : 10283.005913/95-91

Acórdão nº : 101-91.050

omissão de receita, que a nota promissória rural evidencia tratar-se de operação de venda e que a glosa de despesa operacional obedeceu às normas legais e à jurisprudência dominante do Conselho.

É o relatório. 

V O T O

Conselheira, SANDRA MARIA FARONI, RELATORA

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Conforme comprovado às fls 385, o Recibo de Entrega de Declaração e Notificação de Lançamento do Exercício de 1989, base 1988, foi datado pela Inspetoria da Receita Federal em Cruzeiro do Sul em 30 de junho de 1989.

De acordo com o que estabelece o parágrafo único do artigo 173 do Código Tributário Nacional, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se definitivamente com o decurso do prazo de cinco anos, contado da data em que tenha sido iniciada sua constituição pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Assim sendo, tendo o lançamento primitivo sido notificado em 30 de junho de 1989, a faculdade de proceder ao lançamento suplementar para o exercício de 1989 decaiu em 30 de junho de 1994. Acolho a preliminar.

Passo ao mérito.

Não há como acolher a argumentação da recorrente, no sentido de que as notas fiscais emitidas a título de complementação de preço foram contabilizadas como receita financeira. Diligência efetuada para fins de verificar esse fato apurou que não há como correlacionar os valores contabilizados como juros com aqueles recebidos pela complementação das notas fiscais, bem como que não foram constatadas as contabilizações das referidas notas-fiscais.



Processo nº : 10283.005913/95-91

Acórdão nº : 101-91.050

O fato de ter adotado, na apropriação, o regime de caixa não impediria a Recorrente de ter trazido aos autos cópias das fls do Diário, ou do Razão Analítico, identificando a contabilização das mencionadas notas fiscais.

Quanto à glosa da despesa deduzida a título de transporte, não é fato que a decisão tenha inovado o feito, nem que a fiscalização não tenha contestado a efetividade da prestação do serviço. Ao intimar o contribuinte para apresentar o Conhecimento, o que buscou a fiscalização foi, exatamente, averiguar a prestação do serviço. Pois, embora, como bem disse a Recorrente, o Conhecimento não prove a quitação da obrigação, é ele que prova a prestação do serviço (uma vez que é vedada a emissão de Conhecimento de Frete ou Transporte que não corresponda efetivamente a um contrato de prestação de serviço de transporte). Portanto, o documento apresentado é inidôneo não para comprovar a quitação da obrigação pecuniária, mas sim para comprovar a efetiva prestação do serviço de transporte, uma das condições de dedutibilidade da despesa.

Em relação aos dispêndio com combustível, a fiscalização não contestou a efetividade da despesa, mas glosou-a por não ter, a empresa, aviões em seu ativo permanente. Pondera a decisão recorrida que *"o fato de não possuir aeronave não lhe tiraria o direito de deduzir, se verdadeiras, as despesas de combustíveis utilizados nesses veículos, tendo em vista que a autuada logrou provar que o utilizava em regime de aluguel ou fretamento. (fls 283/296)."* Mas manteve a glosa tendo em vista a magnitude do gasto, realizado de uma única vez. Assim sendo, a autoridade alterou o fundamento do lançamento, o que não mais poderia ser feito, tendo em vista o que determina o § 1º do art. 173 do CTN e considerando que a declaração do exercício de 1990 fora entregue em 31 de maio de 1990 e a decisão exarada em setembro de 1995. Deve, pois, ser cancelada a exigência relativa a esse item.

No que se refere à não contabilização de custos referentes à compra de 60.980 kg de borracha natural, a fiscalização juntou prova no processo (nota promissória rural, fl. 287), não tendo o contribuinte elidido a acusação, uma vez



Processo nº : 10283.005913/95-91

Acórdão nº : 101-91.050

que trouxe apenas alegações no sentido de que ocorreu um artifício para conseguir financiamento, não tendo havido a referida compra. As fls. do Razão Analítico da conta Banco do Brasil, mostrando débitos e créditos da importância correspondente, nada provam quanto a não ter ocorrido referida compra.

No que se refere à TRD, a exigência constante do Auto de Infração, deu-se a título de juros de mora, e não como correção monetária.

A jurisprudência dominante neste Conselho é no sentido de considerar que tais encargos só podem ser cobrados a título de juros de mora a partir do mês de agosto de 1991, quando entrou em vigor a Lei 8.218/91. Funda-se essa interpretação no entendimento de que o artigo 9º da Lei 8.177/91, ao determinar a incidência a partir de fevereiro de 1991, fez retroagir a lei ou transformou retroativamente correção monetária em encargos moratórios.. E a Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do Acórdão CSRF/ 01-01.733/94, uniformizou entendimento e firmou jurisprudência, à qual me rendo, no sentido de que, por força do disposto no artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária- TRD só pode ser cobrada como juros de mora a partir do mês de agosto de 1991, quando entrou em vigor a Lei 8.218/91.

A multa por atraso na entrega da declaração está sendo exigida com base no art. 727 "a" do RIR/80 e no art. 17 do Decreto-lei nº 1.967/88.

De acordo com a modificação introduzida pelo art. 32,a, ao art.. 144 do Decreto 24.239, de 22/12/47, o atraso na entrega de declaração de rendimentos passou a ser punido com a seguinte multa :

"a) - de 1% ao mês sobre o imposto devido, no caso de apresentação espontânea, mas fora de prazo, da declaração de rendimentos ".

Esta multa aparece incorporada nos sucessivos Regulamentos do Imposto de Renda, a saber:

RIR/66 - art. 444, a
RIR/75 - art. 533, I, a
RIR/80 - art. 726, I, a



Processo nº : 10283.005913/95-91

Acórdão nº : 101-91.050

Conforme previsto no art. 144, § único da Decreto-lei 5.844/43, a multa referida seria cobrada com o imposto, e essa norma se encontra reproduzida no parágrafo 3º dos artigos acima referidos (444 do RIR/66, 533 do RIR/75 e 726 do RIR/80).

As orientações da Receita Federal sempre foram no sentido de que , junto com a declaração, o contribuinte deveria apresentar o DARF relativo ao pagamento da multa, que é calculado sobre o imposto devido apurado na declaração.

Por outro lado, o art. 77 do Decreto -Lei 5.844/43, estabelecia os casos em que o lançamento seria efetuado *ex-officio*, a saber :

“Art. 77- O lançamento *ex-officio* terá lugar quando o contribuinte :

- a) não apresentar declaração de rendimentos;
- b) deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;
- c) fizer declaração inexata, considerando-se como tal não só a que omitir rendimentos como também a que contiver dedução de despesas não efetuadas ou abatimentos indevidos.”

Art. 78- O lançamento será iniciado por despacho da autoridade lançadora mandando intimar o interessado para, no prazo de 10 dias, prestar esclarecimentos.

.....
§3º- A autoridade lançadora apreciará o processo; se o julgar improcedente, mandará arquivá-lo; no caso contrário, autorizará o lançamento mandando cobrar o imposto com a multa cabível, de acordo com o artigo 145.

E o art. 79 do mesmo Decreto-lei determina :

“Far-se-á o lançamento *ex-officio* :

- a) arbitrando os rendimentos, mediante os elementos de que se dispuser, nos casos de falta de declaração;

10=

Processo nº : 10283.005913/95-91

Acórdão nº : 101-91.050

b) abandonando as parcelas que não tiverem sido esclarecidas e fixando os rendimentos tributáveis de acordo com as informações de que se dispuser quando os esclarecimentos deixarem de ser prestados, forem recusados ou não forem satisfatórios;

c) computando as importâncias não declaradas, ou arbitrando o rendimento tributável de acordo com os elementos de que se dispuser, nos casos de declaração inexata”.

“Art. 145- As multas de lançamento *ex-officio* serão as seguintes :

.....
c) de 30% sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, se, intimado nos termos do art. 78, sem se declinarem os elementos de cadastro, o contribuinte prestar esclarecimentos satisfatórios ou, pelo menos, declarar rendimentos iguais aos conhecidos da repartição;

d) de 50 % sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, se o contribuinte não atender à intimação do art. 78, não prestar satisfatoriamente os esclarecimentos, ou deixar de declarar seus os rendimentos;

.....
Parágrafo único - As multas das alíneas b, c, d, e e serão cobradas com o imposto.”

O Decreto-lei 401/68 dispôs inteiramente sobre as multas por lançamento *ex-officio*, revogando o art. 145 acima mencionado.

Decreto-lei 401/68

Art. 21 - Nos casos de lançamento *ex officio* do imposto de renda, serão aplicadas as seguintes multas :

a) de NCR\$ 26,00 (vinte e seis cruzeiros novos) a NCR\$130,00(cento e trinta cruzeiros novos) se o contribuinte,obrigado à declaração de imposto de renda demonstrar, em resposta à intimação para apresentá-la, não haver auferido rendimentos tributáveis, de acordo com as disposições legais;

b) de 50% (cinquenta por cento) sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, nos casos de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese da alínea seguinte;



c) 150% (cento e cinquenta por cento) nos casos de evidente intuito de fraude....

§ 1º - Se o contribuinte não atender no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se referem as alíneas **b** e **c** passarão a 75% (setenta e cinco por cento) e 225% (duzentos e vinte e cinco por cento) respectivamente.

.....

§ 3º - As multas estabelecidas nas alíneas **b** e **c** deste artigo serão cobradas com o imposto.

Portanto, na vigência dos dispositivos acima, se o contribuinte apresentasse espontaneamente sua declaração de rendimentos com atraso, sujeitava-se à multa de 1% ao mês sobre o imposto devido, apurado na declaração.

Se, todavia, deixasse de apresentar a declaração de rendimentos , far-se-ia o lançamento de ofício, com a multa da alínea **b** do art. 23 do Decreto-lei 401/68.

Indiscutível, pois, que as duas multas (1% ao mês ou 50%) eram alternativas, nunca incidindo cumulativamente.

A dúvida surgiu a partir do Decreto-lei 1.967/82.

Aquele decreto-lei alterou a forma de pagamento do imposto de renda, determinando que o imposto seria pago em doze parcelas (antes da entrega da declaração, antecipações ou duodécimos estimados , e após a entrega , quotas calculadas).

Os artigos 16 e 17 do referido diploma legal estabeleceram :

"Art. 16- A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto, antecipação, duodécimo ou quota, nos prazos fixados neste Decreto-lei, apresentada ou não a declaração de rendimentos, sujeitará o contribuinte à multa de mora de vinte por cento ou à multa de

lançamento *ex-officio* acrescida, em qualquer dos casos, de juros de mora.

.....

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 um por cento ao mês sobre o imposto devido, ainda que tenha sido integralmente pago."

A multa instituída pelo artigo 16 da Decreto-lei nº 1.967/82 destina-se a punir infração diversa da punível com a multa prevista no art. 21, alínea b , do Decreto-lei nº 401/68. Esta pressupõe um lançamento *ex-officio* e incide sobre o valor apurado pela autoridade administrativa. Aquela tem como pressuposto a falta de recolhimento de valores estimados na forma da lei ou apurados pelo sujeito passivo (antecipações, duodécimos ou quotas).

O artigo 17 do DL 1.967/82 prevê a cobrança cumulativa da multa por atraso ou falta de entrega da declaração com a multa por falta de recolhimento de imposto, antecipações, duodécimos ou quotas, mas não com a multa por lançamento *ex-officio* nos casos de falta de declaração ou de declaração inexata. Nesses casos, a multa por lançamento *ex-officio* exclui a multa por falta ou atraso na entrega da declaração.

(Depois do DL 401/68, a multa de ofício foi tratada no art. 4º da Lei. 8.218/91 e no art. da Lei 9.430/96.).

Considero, assim, que tem razão a Recorrente, não cabendo, a aplicação da multa por atraso na entrega da declaração sobre o valor so imposto suplementar lançado de ofício.

Em relação ao PIS, a exigência que deu origem ao presente litígio está formalizada com base nos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988.

Todavia, é de se considerar que, reiteradamente, Supremo Tribunal Federal pronunciou-se sobre a inconstitucionalidade formal dos Decretos-leis 2.445/88 e 2.449/88. Veja-se, por exemplo , a ementa do julgado se guir transcrita :



Processo nº : 10283.005913/95-91

Acórdão nº : 101-91.050

RE 161.474-9 BA, DJU 8.10.93, pág. 21018

"PIS- Contribuição para o Programa de Integração Social : Inconstitucionalidade formal dos decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, que alteram a legislação de regência, à luz da ordem constitucional sob a qual editados. (STF RE 147.754 - Plen. 24.6.93 - Resek) . Segundo a jurisprudência consolidada do STF, sob o regime constitucional pretérito, e desde a EC 8/77, as contribuições sociais como a destinada ao PIS deixaram de caracterizar tributo; por isso, e também porque, a outro título, aquela contribuição não se compreenderia no âmbito material das finanças públicas, não poderia sua disciplina material ter sido alterada por decretos-leis pretensamente fundados no artigo 55, II, da Carta de 69 : donde a inconstitucionalidade formal dos Decretos-leis 2.445 e 2.449 de 1988, declarada no julgamento do RE 148.754 pelo Plenário do Tribunal, precedente que é de aplicar-se no caso concreto".

Por esta razão, este Primeiro Conselho de Contribuintes vinha, sistematicamente, afastando a exigência formalizada com fundamento nas alterações prescritas naqueles diplomas legais. Finalmente, o Senado Federal, pela Resolução nº 49, de 9/10/95, (DOU 10/10/95) determinou a suspensão da execução dos mencionados Decretos-leis, razão pela qual não pode subsistir a exigência.

A Contribuição Social, além de alcançada pela decadência, teve sua cobrança declarada inconstitucional em relação aos resultados do ano de 1988.

No que se refere ao Finsocial, embora no ato de formalização do crédito tenha sido indicado apenas o Decreto-lei nº 1.940/82 e a Lei 7.738/89 como fundamentos legais, o fato é que a exigência está calculada com base nas alíquotas de 0,6% (para fatos geradores ocorridos em 1988) e de 1,0 % (fatos geradores ocorridos em 1989)

Ocorre que o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o Recurso Extraordinário nº 150764-1/Pernambuco, a Suprema Corte declarou a inconstitucionalidade do artigo 9º da Lei 7.689/88, do art. 7º da Lei 7.787/89, do art. 1º da Lei 7.894/89 e do art. 1º da Lei 8.147/90, que majoraram a alíquota da contribuição.

Processo nº : 10283.005913/95-91

Acórdão nº : 101-91.050

Conseqüentemente, ressalvados os fatos geradores ocorridos em 1988, quando vigorou a alíquota de 0,6%, a alíquota não pode ser superior a 0,5%. Na esteira do pronunciamento da Suprema Corte, o Poder Executivo, por meio do art. 17, inciso III, da Medida Provisória nº 1.110, de 30/08/95, determinou o cancelamento dos lançamentos relativos à contribuição ao Fundo de Investimento Social- FINSOCIAL, exigida das empresas comerciais e mistas, com fulcro no artigo 9º da Lei 7.689/88, na alíquota superior a 0,5% , conforme Leis 7.787/89, 7894/89 e 8.147/90. Por isso, quanto a este item deve o recurso ser parcialmente provido , apenas para adequar a exigência não atingida pela decadência aos termos da Medida Provisória 1.110/95 e suas edições posteriores, cancelando o valor que exceder ao obtido mediante a aplicação da alíquota de 0,5%

No que se refere ao Imposto de Renda na Fonte, a exigência foi feita com base no art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83. Este Conselho, por suas diversas Câmaras, tem reiteradamente entendido ter sido esse dispositivo revogado pelos artigos 35 e 36 da Lei 7.713/88, que regularam inteiramente o regime de tributação na fonte sobre lucros e dividendos, deslocando o aspecto temporal de incidência do momento da distribuição para o momento em que o lucro deve ser apurado, efetiva ou idealmente, alterando as alíquotas e base de cálculo. Além disso, a Coordenação do Sistema de Tributação, através do Ato Declaratório Normativo nº 06/96 orientou no sentido de que a exigência do IRF relativa aos fatos geradores ocorridos entre 01/01/89 e 31/12/92 deve ser feita com base nos arts. 35 e 36 da Lei 7.713/88

Por ter sido feita com base dispositivo legal revogado, não prevalece a exigência.

Tendo em vista o exposto, voto no sentido de :

1- Cancelar a exigência no que se refere aos fatos geradores ocorridos em 1988, alcançados que estão pela decadência.

Processo nº : 10283.005913/95-91

Acórdão nº : 101-91.050

2- Em relação aos fatos geradores ocorridos em 1989, dar provimento parcial ao recurso para:

2.a-Cancelar a exigência referente ao PIS e ao Imposto de Renda na Fonte, e, em relação ao Finsocial, limitá-la ao que resulte da aplicação da alíquota de 0,5%.

2.b-- Cancelar a multa por atraso na entrega da declaração.

Sala das Sessões - DF, em 14 de maio de 1997



SANDRA MARIA FARONI