



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-2

Processo nº :10675.000438/93-27
Recurso nº :117.575
Matéria :IRPJ - Exs.: 1988 a 1992
Recorrente :MINAS AUTOMÓVEIS LTDA.
Recorrida :DRJ em BELO HORIZONTE - MG
Sessão de :13 de Abril de 1999
Acórdão nº :107-05.598

IRPJ – AUMENTO DE CAPITAL – COMPROVAÇÃO - Os suprimentos de caixa realizados por parte dos sócios da pessoa jurídica, destinados a aumento de capital, sem prova da boa origem e efetiva entrega dos mesmos, autoriza a presunção legal de omissão de receitas nos termos do disposto no artigo 181 do RIR/80.

OMISSÃO DE RECEITA - DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO COMPROVADOS - A simples não comprovação da procedência de recursos financeiros identificados pela contabilização de depósitos bancários, sem o cotejo com as receitas declaradas pelo contribuinte em sua escrita, constituem meros indícios de omissão de receitas, não podendo, contudo, firmar-se como presunção legal de omissão de receitas.

CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS - Na correção monetária das demonstrações financeiras relativas ao período-base encerrado em 31/12/90, deve ser considerada a variação do IPC ocorrida no ano de 1990, em consonância com a legislação vigente no exercício anterior, face o que dispõem os arts. 43, 44, 104, inciso I e 144, do Código Tributário Nacional e o artigo 150, III, "a", da Constituição Federal de 1988.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - A penalidade prevista no artigo 17 do Decreto-lei nº 1.967, de 1982, aplica-se ao imposto de renda devido, apurado na declaração de rendimentos. Na hipótese de lançamento "ex officio", a multa aplicável é aquela prevista no artigo 728, II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 1980.

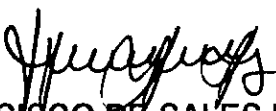
JUROS DE MORA EQUIVALENTES A TRD - Os juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária somente têm lugar a partir do advento do artigo 3º, inciso I, da Medida Provisória nº 298, de 29.07.91 (D.O. de 30.07.91), convertida em lei pela Lei nº 8.218, de 29.08.91.

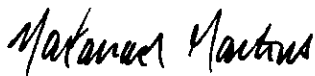
10/1/99

Processo nº :10675.000438/93-27
Acórdão nº :107-05.598

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MINAS AUTOMÓVEIS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da tributação: 1. Suprimento de caixa no valor de Cz\$ 45.221,17; 2- os créditos em conta-corrente bancária nos exercícios de 1989 e 1990 (item 1.2 do Auto de infração); 3 - diferença IPC/BTNF da C.M.B. (item 2.1 do Auto de Infração); 4 - multa por atraso na entrega da declaração (item 3.1 do Auto de Infração), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ
PRESIDENTE


NATANAEL MARTINS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 21 SET 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ, PAULO ROBERTO CORTEZ, EDWAL GONÇAVES DOS SANTOS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

Processo nº :10675.000438/93-27
Acórdão nº :107-05.598

Recurso nº :117.575
Recorrente :MINAS AUTOMÓVEIS LTDA.

RELATÓRIO

MINAS AUTOMÓVEIS LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 245/279, da decisão prolatada às fls. 230/240, da lavra do Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte - MG, que julgou parcialmente procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração de fls. 175, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

Da descrição dos fatos consta que a parcela remanescente da exigência fiscal refere-se a omissão de receitas decorrente de suprimentos não comprovados, além da glosa de despesa de correção monetária de balanço (diferença de IPC/BTNF).

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com protocolização da peça impugnativa de fls. 189/196, seguiu-se a decisão proferida pela autoridade julgadora monocrática, cuja ementa tem a seguinte redação:

"IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA

AUMENTO DE CAPITAL – A falta de comprovação da origem dos recursos aplicados pelos sócios na integralização de capital autoriza a presunção de omissão de receitas.

CRÉDITOS BANCÁRIOS NÃO COMPROVADOS – É legítima a tributação de valores creditados na conta corrente bancária da empresa, quando esta não logra êxito

em comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos referidos créditos.

SALDO CREDOR DE CAIXA – A presunção de omissão no registro de receita de que trata o art. 180 do RIR/80, somente é cabível se demonstrado que a escrituração indicou saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas.

CORREÇÃO MONETÁRIA – DIFERENÇA IPC/BTNF EM 1990 – A parcela da correção monetária das demonstrações financeiras relativa ao período-base de 1990, que corresponder à diferença verificada naquele ano entre a variação do IPC e a variação do BTN Fiscal, poderá ser deduzida na determinação do lucro real, em quatro períodos-base, a partir de 1993, à razão de 25% ao ano, quando se tratar de saldo devedor.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO – Aplicar-se-á, no caso de falta de apresentação da declaração de rendimentos ou de sua apresentação fora do prazo fixado, a multa de 1% ao mês ou fração sobre o imposto devido.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE.”

Ciente desta decisão em 09.07.98, a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário, protocolo de 11.08.98, onde reforça os argumentos apresentados na defesa vestibular.

É o relatório.

Processo nº :10675.000438/93-27
Acórdão nº :107-05.598

VOTO

Conselheiro NATANAEL MARTINS, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

AUMENTO DE CAPITAL NÃO COMPROVADO

A irregularidade está assim descrita no Auto de Infração:

"Omissão de receita operacional, caracterizada pela falta de comprovação por parte dos sócios das origens dos recursos referente a aumento de capital em moeda corrente como segue:

<u>Sócio</u>	<u>Data</u>	<u>Valor</u>
Silas Brasileiro	31/07/87	45.221,17
Alberto Brasileiro	31/07/87	11.305,20

CAPITULAÇÃO LEGAL:
Artigos 154, 157 e parágrafo primeiro, 173, 179, 181, 387, inciso II do RIR/80."

Durante a realização dos trabalhos de fiscalização, a autoridade fiscal intimou a contribuinte (fls. 32/34), a comprovar a origem e a efetiva entrega do numerário contabilizado a título de aumento de capital social.

Face a não comprovação por parte da empresa, referidos suprimentos foram considerados como omissão de receita.

Por ocasião da impugnação, a contribuinte apresentou cópias do extrato bancário do sócio Silas Brasileiro, onde consta, em 31.07.87, a emissão do cheque n. 736.969, no valor de Cz\$ 45.221,17. Juntou, ainda, cópia do extrato bancário da autuada, referente a movimentação junto ao Banco do Brasil, onde consta, na mesma data, um depósito com valor idêntico ao cheque emitido pelo sócio supridor.

Dessa forma, entendo devidamente comprovada a origem e a efetiva entrega do numerário à empresa, por parte da pessoa ligada, no valor de Cz\$ 45.221,17.

Quanto aos demais valores consignados no auto de infração, para terem validade, devem os mesmos espelhar legitimidade, regularidade e efetividade. Em outras palavras, o suprimento deve ser comprovado de forma hábil, segura e indubitosa, demonstrando a beneficiária que os recursos são provenientes de fontes externas e que os mesmos ingressaram efetivamente em seu caixa.

A esse respeito, a legislação abordou a questão com o intuito de tolher a prática dos suprimentos simulados, ilegítimos, como forma de omissão de receitas, ao dispor no regulamento do imposto de renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 que:

"Art. 181 - Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrariamente a base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas."

O suprimento de caixa registrado na contabilidade da empresa constitui, pois, o indício a partir do qual restará ou não provada a omissão de receita. O ato de suprir o caixa constitui indício para justificar o procedimento fiscal, de modo que à pessoa jurídica favorecida impõe-se a demonstração da inocorrência de eventual ilícito fiscal e, para tanto, deve ela realizar a prova hábil e idônea, coincidente em datas e valores, de que os recursos são de origem externa às suas atividades e que efetivamente ingressaram no caixa. Deve-se atentar para o fato de que tais requisitos são cumulativos, ou seja, o atendimento de um não afasta a obrigatoriedade da justificativa do outro.

No caso dos autos, a recorrente deixou de comprovar a efetividade, tanto da origem, como do efetivo ingresso do numerário no caixa, não conseguindo, dessa forma, infirmar a exigência que lhe foi imposta.

Assim, do presente item deve ser excluída a parcela de Cz\$ 45.221,17.

CREDITOS EM C/C BANCÁRIA NÃO COMPROVADOS

“Caracterizado pela existência de créditos em conta corrente bancária, cuja origem não foi devidamente comprovada, conforme Termo de Intimação Fiscal (fls. 32 a 34). Integra o presente a cópia dos depósitos bancários que deram origem a citada intimação.”

Deve-se ressaltar de início, que a movimentação realizada através de contas correntes bancárias, assim como a conta “caixa”, por se tratarem de rubricas cuja dinâmica trata de ingressos e saídas destinadas ao desenvolvimento das atividades empresariais, não significando, assim, que as entradas de numerário ou os depósitos em banco representem receitas da empresa.

O movimento de recursos promovido nas citadas rubricas de uma pessoa jurídica são úteis para proporcionar, a quem delas necessitar, uma base para avaliar a capacidade de a empresa gerar recursos suficientes para a manutenção das suas atividades.

A conta corrente bancária é utilizada para um bom gerenciamento financeiro, da mesma forma que os depósitos efetuados podem ser oriundos da entrada de numerário por recebimento de vendas anteriormente tributadas, por recebimento de empréstimos ou, ainda, de inúmeras outras situações que não representam a realização de receita tributável.

Assim, um lançamento de tributo fundamentado através da movimentação de conta corrente bancária torna-se de difícil sustentação. A jurisprudência emanada pelo Poder Judiciário, bem como a dos órgãos administrativos caminha na direção de que a exigência do tributo tendo por base os depósitos bancários somente terá procedência quando efetivamente comprovada a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, não sendo permitido, nesse caso, o lançamento efetuado de forma presuntiva.

No caso dos autos, o artigo 43 do CTN é muito preciso ao definir o fato gerador do Imposto de Renda, conforme abaixo se verifica:

"Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior."

A existência de movimentação bancária e/ou de outros valores mantidos à margem da escrita, sem dúvida, representam fortes indícios da ocorrência de omissão de receitas. Tratando-se, entretanto, de meros indícios, considerá-los em si mesmos como suficientes para a caracterização de receitas omitidas não é o bastante.

A esse respeito, cabe mencionar a jurisprudência deste Colegiado sobre a matéria:

Acórdão nº CSRF/01-2.117, de 02/12/96

"IRPJ – LANÇAMENTO EMBASADO EM DEPÓSITO BANCÁRIO.

Incabível lançamento efetuado tendo como suporte valores em depósitos bancários por não caracterizarem disponibilidade econômica de renda e proventos, e, portanto, não são fatos geradores do imposto de renda. Lançamento calcado em depósitos bancários somente é admissível quando provado o vínculo do valor depositado com a omissão da receita que o originou."

Acórdão nº 102-29.673, de 21/02/95 -

"IRPF - DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Os depósitos bancários não constituem, na realidade, fato gerador do Imposto de Renda, porquanto, não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos. O lançamento baseado em depósitos bancários só é admissível quando ficar comprovado o nexo causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de rendimentos, mesmo porque representam mero indício, não podendo ser tributado isoladamente como se renda fosse."

Acórdão nº 108-00.966, de 22/03/94 -

"LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS - Os depósitos bancários não constituem, na realidade, fato gerador do Imposto de Renda, porquanto, não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos. O lançamento baseado em depósitos bancários só é admissível quando ficar comprovado o nexo causal entre cada depósito e o fato que represente omissão de receita."

Verifica-se, dessa forma, que a fiscalização deixou de perquirir minudentemente a respeito dos valores que entendeu subtraídos da tributação. Em assim procedendo, tornou o lançamento inseguro, pois, na realidade, pode ter ocorrido inúmeras transferências de valores entre os bancos citados.

Nessa mesma linha de raciocínio, a simples não comprovação de pagamentos realizados, não caracteriza, por si só, omissão de receita operacional. Poderia, talvez, resultar em glosa de despesas caso os pagamentos tenham afetado custos ou despesas, não havendo a devida comprovação, ou mesmo representar lucros distribuídos, se provasse que os recursos tivessem se destinado aos sócios da empresa.

Por outro lado, os recebimentos não comprovados, relativos a cheques emitidos e devidamente contabilizados, por essa só razão, igualmente não representam omissão de receitas.

A existência de movimentação bancária e/ou de outros valores mantidos à margem da escrita, sem dúvida, representam fortes indícios da ocorrência de omissão de receitas. Tratando-se, entretanto, de meros indícios, considerá-los em si mesmos como suficientes para a caracterização de receitas omitidas não é o bastante.

Dessa forma, o presente item deve ser provido.

CORREÇÃO MONETÁRIA DEVEDORA A MAIOR

"Caracterizada pelo saldo devedor de correção monetária a maior, em virtude de o contribuinte não aplicar o disposto na Lei 8200 de 29.06.91.

O contribuinte utilizou a tabela própria fls. 76, com base no IPC, reconhecendo no próprio exercício o total da correção monetária devedora, contrariando o que dispõe o inciso I do artigo 3º da Lei 8.200/91.

Tal procedimento reduziu a base de cálculo do IRPJ/Contribuição Social no exercício de 1991, com reflexo no exercício de 1992.

A correção monetária foi recalculada e os mapas decorrentes encontram-se juntados ao presente às fls. 127 a 174."

A sistemática da correção monetária de balanços foi introduzida na apuração do resultado das pessoas jurídicas com o intuito de afastar os efeitos da inflação na base de cálculo tributável.

Assim, o ajuste da correção monetária, se devedor o saldo da respectiva conta, reveste a natureza jurídica de um encargo do período-base, elemento redutor do lucro líquido da empresa e de seu lucro real, para fins de apuração do valor tributável pelo imposto de renda. Ocorre sempre o saldo devedor de correção monetária quando a empresa imobiliza valores em montante inferior ao do seu patrimônio líquido, com isto significando que a correção monetária deste excedente constitui-se em elemento negativo do resultado líquido do exercício, para fazer face aos ganhos inflacionários embutidos no preço de venda das mercadorias e serviços. Trata-se de um simples ajuste de resultados, para impedir a tributação de ganhos fictícios, nominais, conseqüentes da perda de valor da moeda entre dois momentos.

Por outro lado, em se tratando de saldo credor, o ajuste reveste natureza jurídica diversa, revelando-se como autêntico lucro inflacionário, após o seu cotejo, com outras contas que abrigam formas diferentes de correção monetária, conforme estabelece o artigo 254 do RIR/80. O lucro inflacionário ocorre, via de regra, quando a empresa imobiliza capitais de terceiros, sem lhes reconhecer a correspondente correção, isto é, quando adquire bens para pagamento a prazo, sem qualquer reajuste de preço.

O mestre Bulhões Pedreira nos ensina em sua obra Imposto de renda, APEC, 1969, p. 502:

"A correção monetária do balanço objetiva (a) eliminar distorções que a inflação gera nos balanços levantados com base na escrituração em moeda nominal, a fim de (b) excluir da incidência do imposto de renda os lucros fictícios contidos nos resultados demonstrados por esses balanços."

Nesse sentido a Exposição de Motivos do Decreto-lei nº 2.341/87, cita que: *"A correção monetária das demonstrações financeiras é necessária para que se elimine os efeitos da inflação sobre os resultados apurados pelas pessoas jurídicas. Os elementos do patrimônio passam a ser expressos em valores próximos aos reais, os resultados de cada período-base e, portanto, base de cálculo do imposto de renda ficam escoimados dos efeitos inflacionários, impedindo a apresentação de lucros meramente nominais."*

Coerente com esse entendimento, o legislador consagrou no art. 3º da Lei nº 7.799, de 10/07/89, esse princípio, ao dispor que: *"A correção monetária das demonstrações financeiras tem por objetivo expressar, em valores reais, os elementos patrimoniais e a base de cálculo do imposto sobre a renda de cada período."*

E o fez inspirado, por certo, no disposto nos artigos 43 e 44 do Código Tributário Nacional, que dizem:

"Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos

;



II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais compreendidos no inciso anterior.

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, de renda ou dos proventos tributáveis."

Assim, um resultado fictício não configura renda ou proventos no sentido que lhes empresta a lei nacional, nem tampouco serve de base de cálculo do imposto de renda, pois não é real, nem arbitrado ou presumido, nos termos da lei.

Desse modo, é até possível que se adotem índices arbitrários para contenção de preços e salários, não assim para efeito de tributação do imposto de renda, mesmo porque esses são apenas dois elementos que influenciam a inflação que, como se sabe, se alimenta de outros mais. Deste modo, o índice de variação de preços e salários não corresponderá necessariamente à taxa de inflação do mesmo período.

Daí, os diferentes índices levantados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, como, por exemplo, o IPC (Índice de Preços ao Consumidor), elaborado com base no art. 10 da Lei nº 7.799, de 10/07/89; o Índice de Reajuste de Valores Fiscais (IRVF), elaborado com fundamento na Medida Provisória nº 189, de 30/05/90, e o Índice da Cesta Básica.

De acordo com o artigo 1º da Lei nº 7.799, de 10/07/89, a correção monetária das demonstrações financeiras seria efetuada com base na variação diária do valor do BTN fiscal, ou de outro índice que viesse a ser estabelecido por lei. Antes, o § 2º do artigo 5º da Lei nº 7.777, de 19/06/89, já prescrevera que "O valor nominal do BTN será atualizado mensalmente pelo IPC."

Esta a legislação em vigor antes do início do ano-base de 1990.

A partir de 15/03/90 - com as Medidas Provisórias nº 154, de 15/03/90, que criou nova sistemática para reajuste de preços e salários em geral, convertida na Lei nº 8.030, de 12/04/90, e 168, de 15/03/90, que instituiu o cruzeiro novo, convertida na Lei nº 8.024, de 12/04/90 - foram feitas alterações na determinação do BTN, ao fixar-se o valor do BTN do mês de abril de 1990 no valor do BTN Fiscal do dia 01/04/90.

A MP nº 189, de 30/05/90, secundadas pelas de nº 195, de 30/06/90, nº 200, de 27/07/90, nº 212, de 29/08/90 e nº 237, de 28/09/90, convertidas na Lei nº 8.088, de 31/10/90, determinou que o valor nominal do BTN passaria a ser atualizado pelo Índice de Reajuste de Valores Fiscais (IRVF) apurado pelo IBGE com base na metodologia estabelecida em Portaria do Ministro de Estado da Economia, Fazenda e Planejamento.

Em face dessa alteração é que foi expedido o Ato Declaratório CST nº 230, de 28/12/90 (D.O. 31/12/90), que fixou em Cr\$ 103,5081 o valor do BTN de dezembro de 1990 para a correção monetária das demonstrações financeiras do balanço levantado pelas empresas em 31/12/90, quando o BTN desse mês ajustado pela variação do IPC no ano de 1990 era da ordem de Cr\$ 207,5158.

Porém, o valor do BTN declarado pelo ADN CST nº 230/90, para atualização das demonstrações financeiras do balanço encerrado em 31/12/90, não pode prevalecer em face do que dispõe o artigo 150, III, "a" da Constituição Federal de 1988 e no artigo 104, inciso I, e 44 do Código Tributário Nacional.

Dizem os referidos dispositivos:

Constituição Federal:

"Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - "omissis".....;

III – cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;"

Código Tributário Nacional:

"Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a imposto sobre o patrimônio ou a renda:

I - que instituem ou majoram tais impostos."

"Art. 144. O lançamento reporta-se à data do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada."

o mudarem o critério de determinação do BTN, índice de correção monetária das demonstrações financeiras, da variação do IPC para a do IRVF, houve, como bem demonstrado pela recorrente, sensível redução do valor que seria apurado se mantido o critério determinado pela legislação vigente no ano-base, de sorte que houve um aumento fictício do resultado das empresas cujo patrimônio líquido superava o valor do ativo permanente. E isto porque o saldo devedor de correção monetária do balanço constitui despesa dedutível do imposto de renda.

É inegável a majoração de tributo, no caso sob julgamento, ocorrida em face da legislação baixada no curso do ano-base, cuja vigência o Código Tributário Nacional reserva para o exercício social seguinte.

A Lei nº 8.200, de 28/06/91 (D.O. 29/06/91), procurou reparar os efeitos danosos daquela legislação. Na verdade, o legislador reconheceu a adoção de índices que não correspondiam à inflação do período-base de 1990.

Quem, na correção monetária de suas demonstrações financeiras, se utilizou dos índices legitimamente aplicáveis, nos termos da Lei Maior e da Lei Nacional, não pode ser compelido a pagar um tributo indevido para depois ressarcir-se.

Pelos motivos expostos, o presente item deve ser provido.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO

"Multa de 1% ao mês ou fração sobre o imposto de renda lançado, atualizado, decorrente de atraso na entrega da declaração de rendimentos, conforme dispõe o art. 17 do DL 1.967/82 e IN-SRF 11/83."

Com respeito à multa de mora aplicada com base no artigo 17 do Decreto-lei nº 1.967/82, verificamos que nos termos do dispositivo legal invocado, o contribuinte estará sujeito à multa moratória de 1% (um por cento) ao mês, incidente sobre o imposto devido, sem prejuízo da multa e juros de mora pela falta ou insuficiência de recolhimento do imposto ou quota. Vale dizer, a penalidade incide sobre o valor do imposto devido na declaração de rendimentos apresentada fora do prazo legal, tenha o contribuinte recolhido ou não o tributo devido.

No caso de lançamento "ex officio", a autoridade fiscal pode exigir e penalidade retro mencionada, só que terá de efetuar os cálculos tendo por base o imposto declarado e recolhido, e não aquele objeto do lançamento efetuado, resultante da ação fiscal levada a efeito em momento posterior. Ou seja, a penalidade não incide sobre o imposto exigido através do lançamento efetuado de ofício, tendo por fundamento irregularidades apuradas após o lançamento originário.

Para o caso sob exame há previsão legal de aplicação de penalidade específica, ou seja, a multa de lançamento de ofício, como faz certo o artigo 728, II, do RIR/80.

TRD

Com relação aos juros de mora calculados com base na Taxa Referencial Diária, tem razão a recorrente, pois no exercício da atividade administrativa do lançamento, há que se ter em conta, o princípio da legalidade e dos direitos adquiridos que veda a retroatividade das leis, inclusive para agravar o ônus tributário (art. 5º, incisos II e XXXVI da Constituição Federal). E também no Código Tributário Nacional, lei complementar que estabelece normas gerais de Direito Tributário, que, segundo a hierarquia das leis, deve ser observado pela lei ordinária.

Os juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária somente têm lugar a partir de 30/07/91, de acordo com o disposto nos artigos 3º, inciso I, e 36 da Medida Provisória nº 298, de 29/07/91 (D.O. de 30/07/91), convertida em lei pela Lei nº 8.218, de 29.08.91.

Dizem os referidos dispositivos, "in verbis":

"Art. 3º - Sobre os débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, incidirão:

I - juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária - TRD acumulada, calculados desde o dia em que o débito deveria ter sido pago, até o dia anterior ao seu efetivo pagamento; e

II - "omissis".

Art. 36 - Esta Medida Provisória entra vigor na data da sua publicação."

Assim, os juros de mora incorridos antes do advento da Medida Provisória nº 298/91 seguem a regra da lei anterior, porque os fatos nela hipoteticamente previstos se materializaram sob o seu império. Retroagir a lei nova para abranger esses fatos é defeso pela Lei Maior e pela Lei Nacional, não sendo a referida Medida Provisória de natureza interpretativa.

O artigo 31 da Medida Provisória em questão, alterando a redação do artigo 9º da Lei nº 8.177, de 01.03.91, não dá respaldo à pretensão do fisco; a uma, porque não diz expressamente que a incidência seria a título de juros; a duas, pela manifesta inconstitucionalidade desse comando, em que, aliás, incorreu o artigo 30 da Lei nº 8.218, de 29.08.91, e que, por isso, não pode dar legitimidade à exigência.

Como a lei dispõe para o futuro e os juros de mora, segundo o art. 2º do Decreto-lei nº 1.736/79, incidiam à razão de 1% (um por cento) por mês calendário ou fração, essa será a taxa de juros correspondente a julho de 1991, pois do contrário haveria retroatividade da lei para aplicar a nova taxa a juros já incorridos.

Por todos esses motivos, meu voto é no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência a parcela de Cr\$ 45.221,17, referente ao suprimento para aumento de capital devidamente comprovado, além do item referente ao lançamento com base em extrato bancário; o item relativo à correção monetária de balanço IPC/BTNF; a multa de mora com base no artigo 17 do Decreto-lei nº 1.967/82 e os juros de mora calculados com base na variação da TRD, anteriores a 01.08.91.

Sala das Sessões - DF, em 13 de Abril de 1999


NATANAEL MARTINS