



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10830.000027/93-65
Recurso nº. : 109.593
Matéria: : IRPJ - Exercícios de 1988 a 1992
Recorrente : REFLORESTADORA BRASILIENSE S.A.
Recorrida : DRJ em Campinas - SP
Sessão de : 19 de agosto de 1997
Acórdão nº. : 101-91.259

IR.P.J. - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. NEGÓCIO JURÍDICO REALIZADO. CONDIÇÕES DE FAVORECIMENTO. Incomprovado que o negócio jurídico realizado pela pessoa jurídica com pessoa a ela ligada, não pode prevalecer a exigência por incorrida a hipótese de Distribuição de Lucros Disfarçadamente.

OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. - Constatado saldo credor da conta "Caixa", presume-se omissão no registro de receitas, nos termos do artigo 180 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. INOCORRÊNCIA DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. - A penalidade prevista no artigo 17 do Decreto-lei nº 1.967 de 1982. incide quando ocorrer falta ou insuficiência de recolhimento do: i) imposto; ii) antecipação ou iii) quota; apresentada ou não a declaração de rendimentos. Em se tratando de lançamento formalizado segundo o disposto no artigo 676 do Regulamento aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980, cabe tão somente a aplicação da multa específica para o lançamento de ofício. Impossibilidade da simultânea incidência de ambos os gravames.

Recurso conhecido e parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por REFLORESTADORA BRASILIENSE S.A..

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação a parcela relativa a DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE

Processo nº. :10830.000027/93-65

Acórdão nº. :101-91.259

LUCROS, bem como a multa por atraso na entrega da Declaração de Rendimentos, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Declararou-se impedido de votar o Conselheiro Celso Alves Feitosa.



EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE



SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 MAR 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, SANDRA MARIA FARONI, KAZUKI SHIOBARA, RAUL PIMENTEL e CELSO ALVES FEITOSA.

R E L A T Ó R I O

REFLORESTADORA BRASILIENSE S.A., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no C.G.C. - M.F. sob o nº 62.105.325/0001-96, não se conformando com a decisão o proferida pelo Titular da Delegacia da Receita Federal em Campinas - SP, recorre a este Conselho conforme petição de fls. 1239/1331, na pretensão de reforma da mencionada decisão o da autoridade julgadora singular.

As matérias ainda sob litígio estão descritas no Auto de Infração de fls. 373/376, nestes termos:

" 1 - OMISSÃO DE RECEITA

1 - OMISSÃO DE RECEITA

Omissão de receita, caracterizada por saldo credor de caixa, conforme item V do Termo de Verificação Fiscal e Demonstrativo Ajustado da Conta Caixa, anexos ao presente Auto de Infração, no valor de Cr\$ 199.944.394,53.

2 - DITRIB. DISFARÇADA DE LUCROS

1 - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS

Distribuição Disfarçada de Lucros presumida pelas transações efetuadas entre a Reflorestadora Brasiliense S/A e o sócio senhor Manoel Corrêa de Souza Filho, em condições de favorecimento, nos períodos abaixo elencados, conforme item IV do Termo de Verificação Fiscal e demonstrativo registrado no "Conta Corrente das Transações Comerciais de Madeira e Resina Realizados entre o Sócio Senhor Manoel Corrêa de Souza Filho e a Reflorestadora Brasiliense S/A", anexos ao presente Auto de Infração:

3 MULTA SOBRE INFRAÇÃO APURADA

1 - MULTA P/ATRASSO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO

Multa de 1% (um por cento) ao mês ou fração sobre o imposto de renda lançado, atualizado, decorrente de atraso na entrega da declaração de rendimentos conforme dispõe o artigo 17 do Decreto-lei nr. 1.967/82, e Instrução Normativa do MF nr. 11/83."

Processo nº. :10830.000027/93-65
Acórdão nº. :101-91.259

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 392 a 493, foi proferida decisão pela autoridade julgadora monocrática, cuja ementa tem esta redação:

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA.
Exercícios 1988 a 1992

Inconstitucionalidade - "A arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria do ponto de vista constitucional (PN/CST 329/70).

Espontaneidade - O não prosseguimento da ação fiscal no prazo estipulado apenas determina a recuperação da espontaneidade pela fiscalizada, porém, não torna incompetente a autoridade fiscal, nem torna nulo o feito.

Perícia - Pedido indeferido se os fatos estão cabalmente demonstrados nos autos e as diferenças de valores a tributar são conciliadas utilizando-se de dados informados pela fiscalizada.

Saldo credor de caixa - Se o contribuinte não logra afastar a apuração de saldo credor de caixa, não obstante as oportunidades que lhe foram deferidas, subsiste incólume a presunção de receitas omitidas em montante equivalente.

Distribuição Disfarçada de Lucros - Presume-se a distribuição disfarçada de lucros se a companhia contrata com pessoa ligada qualquer negócio, em condições de favorecimento, assim entendidas as que prevaleçam no mercado ou em que a companhia contrataria com terceiros.

Multa por atraso na entrega da declaração - É devida a multa prevista no art. 17, do Decreto-Lei 1967/82 e IN 11/83, calculada sobre o valor do imposto apurado em auto de infração, quando a pessoa jurídica apresentar declaração fora do prazo.

EXIGÊNCIA FISCAL PARCIALMENTE PROCEDENTE."

Cientificado dessa decisão em 30 de agosto de 1994, o contribuinte ingressou com seu apelo para esta Segunda Instância Administrativa, protocolizado no dia 29 de

Processo nº. :10830.000027/93-65
Acórdão nº. :101-91.259

setembro seguinte, cujo inteiro teor é lido em Plenário (lê-se), para conhecimento por parte dos demais Conselheiros.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator:

O recurso foi manifestado no prazo legal. Conheço-o por tempestivo.

Relativamente ao SALDO CREDOR DE CAIXA, consta do “Termo de Verificação Fiscal” (fls. 354/362), que foram realizadas verificações visando aquilatar a exatidão das declarações, peças contábeis e outros documentos apresentados, restando consignado:

“A conferência, por amostragem, através da documentação, dos lançamentos de entradas e saídas da conta “Caixa” tem a finalidade de verificar a regularidade dos procedimentos contábeis, apurando eventuais ingressos antecipados e saídas postergadas, meios utilizados para evitar o surgimento de saldos credores de caixa, configurativos de omissão de receita.

Obedecendo às orientações norteadoras do trabalho fiscal, procedemos ao exame do demonstrativo da conta caixa, apresentado pela empresa, e sua respectiva documentação (Doc. fls.)

No movimento de caixa do dia 01 de novembro de 1988 está registrado um débito de Cz\$ 200.000.000,00, representando uma “entrada” de caixa nesse valor. O histórico da operação indica “recebido adiantamento por conta de venda de maquinário de Domingos Antonio Pereira”. Investigando o referido débito de caixa solicitamos, ao contador da empresa, comprovação desse valor.

O documento comprobatório da operação, apresentado pela empresa, é a Nota Fiscal nº 058, natureza da operação: venda, datada de 24 de novembro de 1988, no valor de Cz\$ 200.000.000,00, em nome de Domingos Antonio Pereira - Rua Caçador nº 1327 - Bairro Rio Branco, Novo Hamburgo/RS, com CPF nº 032.125.410-40.

Objetivando esclarecer melhor o fato solicitamos informações no quesito número sete do Termo de Solicitação de Esclarecimentos datado de 30 de setembro de 1992 (Doc. fls.), inclusive quanto ao número correto do CPF do adquirente, a fim de localizar sua Declaração de Rendimentos do ano em questão, o que poderia elucidar melhor a operação.

Em resposta, o contribuinte presta alguns esclarecimentos, inclusive declara, mais uma vez, que o pagamento foi exigido em dinheiro (Doc. fls.).

A importância de Cz\$ 200.000.000,00 (duzentos milhões de cruzados) recebida à época, correspondeu a 52.983,9220 Obrigações do Tesouro Nacional, hoje equivalente a, aproximadamente, Cr\$ 1.193.392.486,00 (em 10.11.1992), ou seja, cerca de cento e trinta mil dólares.

Mesmo após resposta do contribuinte, o cerne da questão continua sendo a não comprovação do recebimento do valor de Cz\$ 200.000.000,00 em 01 de novembro de 1988, não comprovação do depósito desse valor no Banco, providência necessária da a forma de utilização posterior do numerário, isto é, quitação do principal, juros e correção monetária devidos pela Reflorestadora ao Banco América do Sul, por força do vencimento, em 01 de novembro de 1988, do Contrato de Abertura de Crédito em Conta Corrente, firmado entre as partes, cujo limite de crédito indicava o valor de Cz\$ 357.000.000,00 (trezentos e cinquenta e sete milhões de cruzados).

Não foram exibidos extratos bancários ou qualquer outro documento emitido por terceiros, solicitados verbalmente e, depois, no item 7-2 do Termo de Solicitação de Esclarecimentos datado de 30 de setembro de 1992, que pudesse ilustrar o adiantamento percebido."

Apresentados os argumentos impugnativos, a autoridade julgadora monocrática entendeu de manter a exigência tributária, por considerado improvado que o numerário teria, efetivamente, ingressado no caixa da pessoa jurídica recorrente.

Em seu recurso a interessada mantém a mesma linha de argumentação, aduzindo que:

"Para o caso em tela, por absurdo que pareça, o dinheiro, como já se asseverou, foi entregue ao Banco América do Sul S/A., em pagamento a débito da recorrente, conforme provam os documentos 10 à 26 anexos à impugnação. Evento não apreciado pela R. Decisão."

Como se constata, tendo presente a documentação indicada, foram realizadas inúmeras operações envolvendo recebimentos e pagamentos, algumas comprovadas através de cópias de cheques, duplicatas, faturas etc., outras tão somente registradas com base em "COMPROVANTE DE RECEBIMENTO" emitidos pela própria

Processo nº. :10830.000027/93-65
Acórdão nº. :101-91.259

empresa, dos quais constam, além do histórico, os números das contas credora e devedora.

O fato é que a recorrente, embora sustentando que teria entregue numerário a uma instituição bancária, com o objetivo de liquidar débito de sua responsabilidade, deixou de apresentar qualquer documento que pudesse comprovar o efetivo ingresso dos recursos financeiros como disponibilidade de caixa.

Ocorrendo tão somente o registro contábil da operação, configurada está a hipótese de saldo credor de caixa, incidindo, portanto, a regra jurídica contida no artigo 180 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980.

No que se refere à Distribuição Disfarçada de Lucros, de plano duas questões se colocam para serem enfrentadas: i) se a pessoa com a qual a recorrente contratou o negócio jurídico é “pessoa ligada”; e ii) se ocorreu o alegado favorecimento.

A autoridade julgadora singular, relativamente à primeira indagação, registrou:

“Examinando-se as escrituras públicas de doação anexadas ao processo, verifica-se que as ações doadas são da empresa IPÊ COMPRA, VENDA E ADMINISTRAÇÃO DE BENS LTDA., CGC 45.492.246/0001-66, controladora da impugnante; comprava-se também que, ao doar as ações da empresa controladora, o Sr. Manoel reservou a si o usufruto dos bens doados, até sua morte, mantendo assim o controle da empresa IPÊ. Pela declaração IRPJ do exercício de 1992/91 (fls. 41), anexo 1, constata-se que referido Sr. Manoel Corrêa de Souza Filho participa da empresa atuada na condição de acionista, detendo 0.08% do capital votante.

Todas essas informações levam à certeza de que o Sr. Manoel é pessoa ligada à empresa impugnante, enquadrada na definição do art. 20, dos Decretos-Lei 2.064/83 e 2.065/83.”

Segundo De Plácido e Silva, em seu “VOCABULÁRIO JURÍDICO”, Forense, Rio de Janeiro, 1980, vol. IV, pág. 1.615:

“USUFRUTO. Do latim usufructus (fruído pelo uso), entende-se o direito assegurado a alguém, para que possa gozar, ou fruir, as utilidades e frutos de uma coisa, cuja propriedade pertence a outrem, enquanto temporariamente destacado da mesma propriedade.

.....

O usufruto, assim, revela-se o direito real sôbre coisa alheia jus in re aliena), atribuindo ao usufrutuário o direito de usar temporariamente, percebendo os frutos que produzir, ou retirando dela as utilidades, que não lhe destruam a substância.

A instituição do usufruto, pois, impõe a coexistência de dois titulares de direito sôbre a coisa:

- a) O nu-proprietário, a quem compete a propriedade, cabendo-lhe o direito de senhor direto da coisa, de que se destacaram os direitos de uso e gozo.
- b) O usufrutuário, a quem se confere o direito de usar e gozar a coisa, por um certo tempo.”

Por outro lado, tendo presente a legislação tributária que disciplina a matéria, pessoa ligada tanto pode ser o sócio, o acionista, o administrador, o titular da pessoa jurídica, o cônjuge e os parentes até o terceiro grau, inclusive os afins, do sócio, do acionista ou do administrador.

Assim, conjugando-se tanto o direito conferido ao usufrutuário quanto a definição de pessoa ligada, segundo o ordenamento jurídico, a resposta à primeira questão é afirmativa, ou seja, a pessoa com a qual a recorrente celebrou o contrato está a ela ligada.

Resta, agora, analisar a questão relacionada com o alegado favorecimento.

No "TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL" de fls. 354/373, após historiar os fatos que emergiram da documentação apresentada, a autoridade lançadora fez consignar:

"Analisando-se toda a gama de transações comerciais entre o sócio, Senhor Manoel Corrêa de Souza Filho, e o contribuinte fiscalizado, elaboramos um demonstrativo denominado "Conta Corrente das transações comerciais de madeira e resina realizadas entre o sócio Manoel Corrêa de Souza Filho e a Reflorestadora Brasileira S/A", em que evidenciamos o Sistema de "conta-corrente" entre as partes (Doc. de fls.).

Resumindo os dados ali transcritos, podemos dizer que ao sócio era debitado 70% do custo da extração da madeira, e 30% do faturamento, na venda da madeira, e era creditado 100% do valor da venda da madeira e 30% do faturamento, na venda de resina. À Reflorestadora eram debitados 100% dos custos incorridos no plantio e manutenção da floresta, 30% do custo de extração da madeira e 30% sobre o faturamento na venda da resina e eram creditados 70% do faturamento da resina e 30% do faturamento na venda de madeira.

Nessas transações a Reflorestadora admitia para si todos os custos de plantação, administração geral, extração de resina, manutenção da floresta, participando o sócio, apenas, de parte dos custos de extração da madeira, vendida, em sua grande maioria, para a serraria da fiscalizada.

Durante toda a ação fiscal não ficaram esclarecidos os encargos do sócio no empreendimento florestal que, presume-se, pelas operações realizadas, destinava-se ao fornecimento de madeira para a própria serraria da Reflorestadora.

Todas as razões já expostas, traduzidas em avaliações numéricas e documentais, portanto não teóricas ou meramente formais e, por isso mesmo irrefutáveis, são caracterizadoras de transgressões evidentes à rotina das atividades comerciais da empresa que, em momento algum, realizou negócios com terceiros nas mesmas condições das estabelecidas para o sócio Senhor Joaquim Corrêa de Souza Filho, condições essas não oferecidas, normalmente, no mercado, por se constituírem em prejuízos evidentes para a pessoa jurídica."

Processo nº. :10830.000027/93-65
Acórdão nº. :101-91.259

Em sua decisão a autoridade julgadora singular, além de ratificar os fundamentos que deram sustentação ao lançamento impugnado, consigna em reforço à tese de que estaria configurada a hipótese de Distribuição Disfarçada de Lucros:

“Examinando-se o (...) Contrato de Compra e Venda de Árvores em pé, verifica-se que a autuada promove a alienação de determinada quantidade de madeira à CIA. SUZANO DE PAPEL E CELULOSE, incumbindo-se esta de todas as despesas de extração da madeira e pagando Cr\$ 398,16 por estéreo, a preços de jan/88. O instrumento celebrado não se presta a comparações com aquele contratado como o Sr. Manoel, à exceção do item custos da extração: com terceiros, a totalidade dos custos é de responsabilidade da compradora, enquanto que com a pessoa ligada (Sr. Manoel), a impugnanante arca com 30% do total.

Para melhor caracterizar a distribuição disfarçada de lucros, por negócio de favorecimento com pessoa ligada, é de se destacar que, no contrato com o Sr. Manoel, com duração de 20 anos, além da cessão das terras, a empresa autuada se incumbia do desenvolvimento de todo o projeto, arcando com a maior parte dos custos da formação da floresta e recebendo, ao final, apenas 30% das receitas de vendas.

Já nos contratos com terceiros, como o acima referido, da Cia. Suzano de Papel e Celulose, o negócio só é firmado na ocasião da extração da madeira, configurando operação de compra e venda, incumbindo-se os terceiros contratantes de todas as despesas de colheita e pagando à impugnanante determinada quantia por metro cúbico de madeira.”

Como se constata, a própria autoridade julgadora monocrática reconhece, expressamente, que as condições estabelecidas em ambos os contratos não se prestam para comparações, principalmente quando o objetivo é caracterizar a figura jurídica da distribuição disfarçada de lucros. No entanto, mantém a exigência do tributo por entender que o alegado favorecimento teria ocorrido em razão de a recorrente haver contratado, com pessoa ligada, o desenvolvimento de projeto de longo prazo, arcando com parte substancial dos custos, enquanto que com terceiros todo o custo da extração é suportado pelo adquirente.

Este Conselho, por diversas de suas Câmaras, tem decidido:

a) Acórdão nº 105-4.878, de 1990:

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA - Improcede a exigência fiscal quando não caracterizada a distribuição disfarçada de lucros, visto que a fiscalização não logrou comprovar a alienação de ações à pessoa ligada, por valor notoriamente inferior ao de mercado."

b) Acórdão nº 105-3.717, de 1989:

"DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - ALIENAÇÃO DE BEM - VALOR NOTORIAMENTE INFERIOR AO DE MERCADO - CÔMPUTO NA DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL - RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS - Se o FISCO não prova que a alienação de bem do ativo da pessoa jurídica a pessoa ligada se realizou por valor inferior ao de mercado, descabe o procedimento a que se refere o inciso I do artigo 370 do RIR/80 (Decreto-lei nº 85.450/80)."

c) Acórdão nº 105-5.575, de 1991:

"DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - Aquisição de produto por valor notoriamente superior ao de mercado - Prova - Nesta hipótese a imputação de distribuição disfarçada de lucros imprescinde de prova, a ser feita pelo Fisco, do valor de mercado, segundo sua previsão legal, para se poder chegar à conclusão de realização ou não da hipótese legal de incidência dessa figura."

d) Acórdão nº 103-07.763:

"IRPF - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - Se a ação fiscal não logrou comprovar o valor de mercado das ações vendidas, também não poderia provar que houve alienação por valor notoriamente inferior ao de mercado."

e) Acórdão nº 102-28.513, de 1993:



"IRPF - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - VALOR DE MERCADO - A impugnação imprescinde de prova, a ser feita pelo Fisco, do valor de mercado, segundo sua previsão legal, para se poder chegar à conclusão de realização ou não da hipótese legal de incidência dessa figura."

f) Acórdão nº 102-29.582, de 1994:

"IRPF - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - Quando o cálculo do tributo tenha por base o valor de mercado do bem, deve prevalecer aquele mais consistentemente demonstrado nos autos, quando o valor declarado pelo contribuinte for impugnado pelo fisco por notoriamente inferior ao de mercado. Recurso provido parcialmente."

g) Acórdão nº 101-89.194, de 1995:

"DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. ALIENAÇÃO DE BEM OU DIREITO POR VALOR NOTORIAMENTE INFERIOR AO DE MERCADO. INOCORRÊNCIA DA HIPÓTESE. No caso de alienação de bem ou direito cabe à Fiscalização demonstrar que o negócio jurídico realizado com o sócio ou acionista ocorreu por valor notoriamente inferior ao de mercado, o que pressupõe seja indicado tal valor, observados os comandos legais vigentes à época. Recurso conhecido e provido."

h) Acórdão nº 101-90.245, de 1996:

"DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - VALOR DE MERCADO E PESSOA LIGADA - A caracterização da presunção legal na espécie, imprescinde de prova concludente de que o valor da alienação do bem foi notoriamente inferior ao de mercado e de que a adquirente é pessoa ligada, nos exatos termos da definição legal, provas essas a serem feitas pelo Fisco. Quando inexistentes esses elementos básicos da tipificação legal, ou esses forem produzidos sem a observância dos requisitos mínimos exigidos, insertos no artigo 367, I, do RIR/80."



A tipificação da hipótese de Distribuição Disfarçada de Lucros, como resta evidenciado, imprescinde da prova de que o negócio jurídico realizado o foi em condições mais vantajosas para a pessoa ligada, acarretando, portanto, prejuízo para o empreendimento. No caso concreto, os contratos tomados como paradigmas não guardam qualquer semelhança, quer quanto aos objetos quer em relação aos encargos.

Caberia à Fiscalização, para caracterizar a presunção de distribuição de lucros disfarçadamente, produzir prova concreta de que o negócio jurídico realizado com a pessoa ligada, consideradas as mesmas características e condições, não seria contratado com terceiros, o que incorreu no caso sob comento. Os contratos que serviram de base para o lançamento tratam de negócios distintos, em condições completamente diferentes, inexistindo qualquer similitude que pudesse servir como balizamento para a acusação formalizada através da peça básica.

Entendo que os fatos concretamente acontecidos não se enquadram na hipótese descrita pela norma legal invocada, razão pela qual deve ser reformada, no particular, a decisão recorrida.

Relativamente à multa aplicada por ocorrido atraso na entrega de Declaração de Rendimentos, entendo caber razão à recorrente. Com efeito, através do Acórdão nº 101-90.901, de 15 de abril de 1997, restou decidido por esta Câmara, conforme sintetizado nesta ementa:

“MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. INOCORRÊNCIA DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. -
A penalidade prevista no artigo 17 do Decreto-lei nº 1.967 de 1982. incide quando ocorrer falta ou insuficiência de recolhimento do: i) imposto; ii)

antecipação ou iii) quota; apresentada ou não a declaração de rendimentos. Em se tratando de lançamento formalizado segundo o disposto no artigo 676 do Regulamento aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980, cabe tão somente a aplicação da multa específica para o lançamento de ofício. Impossibilidade da simultânea incidência de ambos os gravames.”

Naquela oportunidade nos manifestamos sobre o assunto em pauta, deixando consignado no correspondente voto:

“Foram aplicadas as seguintes penalidades: a) multa de lançamento de ofício; e b) multa por atraso na entrega de declaração de rendimentos.

Nos termos do artigo 7º, I, e § 1º do Decreto nº 70.235, de 1972, o primeiro ato praticado por incitava do Fisco, formalmente cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária, exclui a espontaneidade e, conseqüentemente, cabível é a penalidade prevista no artigo 728 do Regulamento aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980.

A entrega do formulário utilizado para declaração dos rendimentos, no caso sob comento, se traduz como formalidade que não gera qualquer outra conseqüência em termos de apenação do contribuinte, vez que independentemente da sua efetivação, o crédito tributário apurado seria gravado com a penalidade específica para a hipótese de lançamento “*ex officio*”, afastada que estava a entrega espontânea da declaração de rendimentos.

Em síntese tanto o debito eventualmente mantido por esta decisão, quanto aquele apartado e que deu causa ao parcelamento para recolhimento por parte do contribuinte, estão sujeitos à penalidade instituída por lei para as hipótese de lançamento “*ex officio*”.

Com efeito. A obrigação tributária, quando principal, deve traduzir a entrega de recursos pecuniários pelo sujeito passivo (contribuinte) ao Estado (sujeito ativo), e seu descumprimento corresponde à prática de uma infração de natureza substancial. Quando se trate de obrigação acessória, seja ela prestação positiva ou negativa, sua inobservância por quem obrigado resulta em infração de natureza formal. É certo, todavia, que tanto a infração substancial quanto a infração formal traduzem um ato

impregnado de ilicitude, devendo, ambos, sofrerem a sanção correspondente.

Por outro lado, as multas moratórias incidem quando ocorrente uma das hipóteses: i) não pagamento do tributo devido; ii) seu pagamento além do prazo previamente determinado; e iii) pagamento do tributo com insuficiência. Já as multas formais, incidem na ocorrência de casos isolados, ou seja, quando a pessoa obrigada deixa de fazer aquilo que a lei determina deva ser feito; ou faz o que está proibido por expressa previsão legal. A multa, seja ela moratória ou formal, tem natureza sancionatória.

Como é sabido, o juro de mora tem natureza indenizatória, visa essencialmente recompor, ainda que parcialmente, o patrimônio do Estado, pelo atraso no adimplemento da obrigação tributária.

A denominada multa "*ex officio*" é aplicada, de um modo geral, quando a Fiscalização, no exercício da atividade de controle dos rendimentos sujeitos à tributação, se depara com situação concreta da qual resulte falta de pagamento ou insuficiência no recolhimento do tributo devido. Vale dizer, a penalidade tem lugar quando o lançamento tributário é efetivado por haver o contribuinte deixado de cumprir a obrigação principal, e dessa omissão, voluntária ou não, resulte falta ou insuficiência no recolhimento do imposto devido.

Como ensina LEON FREJDA SZKLAROWSKY, "in" "SANÇÕES TRIBUTÁRIAS", Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1979:

a) a multa por falta de recolhimento do tributo tem caráter patrimonial, é da mesma natureza do crédito tributário, e deve ser aplicada segundo a modalidade de lançamento adotado para a constituição do respectivo crédito tributário.

b) a multa por atraso no pagamento do tributo (moratória), "independentemente da sua finalidade (indenizatória, punitiva ou educativa), como sanção preserva a norma tributária, possuindo, pois, a vestimenta do Direito Tributário e como tal deve ser conservada", não perdendo, "porém, sua natureza, ficando submetida à regência das normas do Direito Tributário".



c) juros são rendimentos de capital ou o preço pago pelo contribuinte por permanecer como o dinheiro público, representa indenização pela retenção de importâncias pertencentes ao Fisco;

d) a penalidade por descumprimento de obrigação acessória, é uma pena de natureza tributária.

Com o advento do Decreto-lei nº 1.967, de 1982, foram introduzidas alterações substanciais na forma de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, visando eliminar a defasagem verificada entre a data da ocorrência do fato gerador do tributo e a do efetivo ingresso dos recursos nos cofres públicos, presentes os efeitos negativos da inflação então existente. É o que se constata pela leitura da Exposição de Motivos” que acompanhou o projeto de decreto-lei encaminhado ao Presidente da República:

“4. Não obstante, pela sistemática hoje existente de pagamento do imposto de renda, há uma defasagem muito grande entre a ocorrência do fato econômico que gerou o crédito tributário e o momento de pagamento do referido crédito.

5. Essa defasagem, num período de inflação elevada, provoca distorções significativas sobre a carga tributária real de cada um dos contribuintes, tanto maior quanto mais longo seja o interregno entre a data de encerramento do balanço (momento em que é apurado o lucro da empresa) e o início do exercício financeiro (momento em que se completa o fato gerador do imposto de renda).

6. Numa tentativa de afastar essa distorção, foram criadas as antecipações e os duodécimos para o imposto de renda pessoa jurídica. Entretanto, fundados em estimativas calculadas em cruzeiros, esses mecanismos de antecipar o montante do imposto devido reduziram mas não resolveram o problema.

7. Com o objetivo de eliminar a desigualdade de tratamento entre contribuintes pelo simples fato de estabelecerem exercícios sociais com datas de encerramento distintas, o projeto de decreto-lei em anexo determina a indexação em ORTN do lucro do mês seguinte ao término do exercício social e o cálculo do imposto sobre esse lucro em ORTN, segundo a legislação vigente no início do exercício financeiro, cuja conversão em cruzeiros somente ocorrerá na data do efetivo pagamento.

.....

9. Além desse objetivo maior, o projeto procura aperfeiçoar a legislação do imposto de renda, bem como compatibilizar certos dispositivos legais com a nova sistemática proposto de apuração e cálculo do imposto.

.....

25. Os artigos 16, 17 e 18 estabelecem multas pelo não cumprimento da obrigação principal de pagar o tributo nos prazos fixados no projeto e pelo não cumprimento de obrigação acessória de apresentar declaração de rendimentos nos prazos previstos no artigo 1º."

Importante ressaltar que o mencionado diploma legal, conforme se constata, não revogou o disposto no artigo 32, "a", da Lei nº 2.354, de 1954, matriz do artigo 727, I, "a", do Regulamento aprovado como o Decreto nº 85.450, de 1980. Vale dizer, as penalidades introduzidas com o advento do Decreto-lei nº 1.967, de 1982, são específicas para o caso de descumprimento de obrigações vinculadas à nova sistemática adotada para o recolhimento do imposto, nas condições fixadas. Ou seja, em antecipações, duodécimos ou quotas, independentemente da apresentação do formulário utilizado para declaração dos rendimentos da pessoa jurídica.

De notar, por relevante, que em razão das radicais alterações introduzidas na sistemática adotada para recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, e por se tratar de situação atípica para os padrões da época, o comando legal inserto no artigo 16 do Decreto-lei nº 1.957, de 1982, determina que a penalidade teria lugar quando o fato (recolhimento a menor ou falta de pagamento) se verificasse em relação aos prazos fixados no próprio diploma legal. Vale dizer, a legislação previa uma nova hipótese para aplicação de multa moratória e para a multa de lançamento de ofício, vez que as demais infrações que ensejavam a incidência dessas mesmas penalidades já se encontravam tipificadas na legislação de regência.

A Secretaria da Receita Federal, através da Instrução Normativa SRF nº 11, de 1983, ao interpretar a norma sob comento declarou:

"4. No caso de entrega da declaração fora de prazo, que se efetive independentemente de procedimento de ofício, o contribuinte deverá pagar as quotas vencidas, acrescidas dos respectivos encargos, dentro de 30 (trinta) dias, contados da data da entrega.

5. No caso de apresentação da declaração de rendimentos fora de prazo, a base de cálculo para a aplicação da multa de 1% ao mês ou fração será o valor do imposto devido no exercício, assim considerado aquele resultante da aplicação da alíquota e dos adicionais incidentes sobre o lucro, deduzido dos benefícios fiscais previstos nas Leis 6.297/75 e 6.321/76.



5.1 - A multa de que trata este item será calculada em ORTN, tendo como termo inicial o mês seguinte ao fixado para entrega de declaração e, como termo final, o mês da apresentação, e será convertida em cruzeiros pelo valor da ORTN no mês em que o pagamento se efetive.

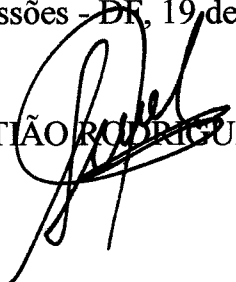
Temos, portanto, que a penalidade prevista no artigo 17 do Decreto-lei nº 1.967, de 1982, incide sobre o valor do imposto que resulte da aplicação da alíquota sobre o lucro real, e sua conversão de ORTN para cruzeiros se fazia tendo presente o lapso temporal iniciado no mês seguinte àquele no qual o contribuinte deveria apresentar a declaração de rendimentos, com término no mês da efetiva apresentação do formulário.

Assim, quando se trate de lançamento de ofício, efetuado em razão de irregularidades constatadas pelo Fisco, completamente desvinculadas da sistemática adotada para cálculo ou recolhimento do imposto através de quotas, descabe a aplicação da multa punitiva prevista no artigo 17 do Decreto-lei nº 1.967, de 1982.”

Não há como prevalecer, portanto, a multa aplicada por atraso na entrega do formulário da Declaração de Rendimentos, na forma como fundamentada a exigência.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento, em parte, ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo, para considerar não caracterizada a hipótese de Distribuição Disfarçada de Lucros, bem como para afastar a incidência da multa por atraso na entrega de Declaração de Rendimentos.

Sala das Sessões - DF, 19 de agosto de 1997.


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL