



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10830.006201/96-26
Recurso n.º : 117.113 – EX OFFICIO
Matéria: : IRPJ E OUTROS – EXS: DE 1992 a 1995
Recorrente : DRJ EM CAMPINAS – SP.
Interessada : UNIMED CAMPINAS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Sessão de : 15 de abril de 1999
Acórdão n.º : 101-92.646

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. A multa por lançamento *ex-officio* exclui a multa por falta ou atraso na entrega da declaração.

Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício interposto pelo DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM CAMPINAS – SP.

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


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 14 JUN 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, RAUL PIMENTEL, CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

Processo n.º : 10830.006201/96-26

2

Acórdão n.º : 101-92.646

Recurso n.º : 117.113

Recorrente : DRJ EM CAMPINAS – SP.

RELATÓRIO

Contra UNIMED CAMPINAS COOP. DE TRAB. MÉDICO LTDA. foram lavrados autos de infração por meio dos quais foram formalizadas as exigências de crédito tributário relativas a Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Contribuição Social Sobre o Lucro e Contribuição para o PIS, as quais totalizam valor equivalente a 43.219.148,90 UFIR, aí compreendidos, inclusive, juros de mora e multa por lançamento de ofício.

As irregularidades que deram origem às exigências estão assim descritas Termo de Constatação e Descrição dos Fatos (fls 69/79) que faz parte integrante dos autos de infração :

“Considerações Iniciais

A sociedade apresentou suas declarações de rendimentos relativas aos anos de 1991 a 1996 pelo regime do lucro real, sendo que a apuração, no ano de 1991, foi anual, no ano de 1992, foi semestral, nos anos de 1993 a 1994 foi mensal, e em 1995 foi anual.

A escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real-LALUR, relativamente aos períodos-base de 1990 e 1991 e nos anos calendários de 1992 a 1994, foi feita após o início da ação fiscal, sendo que alguns dos valores nele escriturados não coincidem com os valores declarados na Declaração de Rendimentos (vide cópia do citado livro de fls 418 a 539 e DIRPJ de fls,323 a 414) o que foi objeto da recomposição dos lucros reais que procedemos [Quadro 1 a 28-fls 80 a 107].

Em 16/04/96, a sociedade foi intimada a esclarecer como foram apurados os resultados de atos cooperados e não cooperados, visto que constavam no referido Livro de Apuração do Lucro Real (até então não assinado), ajustes à base de 75% e 25% relacionados com aqueles resultados.

Em resposta à nossa intimação, a sociedade esclareceu (fls 124) que “(...)através de estudos sobre o percentual de atos praticados com não cooperados, concluiu-se que o mesmo não ultrapassava 25% do total dos atos praticados pela cooperativa. Dessa forma, a Cooperativa visando a atender o disposto (PN CST 38/80, item 2.3.4) vem-se utilizando dos referidos percentuais e mantendo escrituração segregada para os atos cooperados e atos complementares”(grifos nossos).

Concluimos assim, que o critério de separação dos atos cooperados e não cooperados utilizados pela sociedade não levou em conta a **apropriação real** das

origens das receitas e despesas (atos cooperados e atos não cooperados), mas apenas e tão somente a utilização dos referidos percentuais previamente estabelecidos, fato que foi confirmado pelos testes que fizemos, como mais à frente se demonstrará.

Contudo, aceitamos os percentuais adotados pela UNIMED, porque verificamos que, de fato, a sociedade mantém operações com cooperados (médicos associados) como também com hospitais, laboratórios, etc. (não associados), como se observa, por exemplo, nos relatórios da produção a receber de fls 901 a 976, que comprovam a existência de tais operações, muito embora seja difícil aferir com precisão, a verdadeira proporcionalidade das duas atividades.

Inobstante a isso, examinando os documentos e registros contábeis da sociedade, constatamos, em alguns casos, classificação contábil equivocada dos atos da cooperativa, bem como apuramos outros fatos irregulares, cujos valores constam dos demonstrativos que denominamos de “**QUADROS**” de n.ºs 1 a 36, por nós elaborados, contendo planilhas de cálculo, **DEMONSTRAÇÕES DE RESULTADO E DEMONSTRAÇÕES DOS LUCROS REAIS**”, ajustadas, dos períodos de 1991 a 1995, e que fazem parte integrante deste, respeitando a proporcionalidade declarada das receitas da sociedade cooperativa e recepcionando, quando cabível, o que foi escriturado e ajustado no LALUR durante a ação fiscal, exceto os fatos apontados neste Termo, como a seguir se descreve.

1. Aplicações financeiras classificadas como atos cooperados

A sociedade contabilizou indevidamente rendimentos provenientes de aplicações financeiras e rendimentos de contrato de assunção de dívida (fls.977 a 1030) como receita de atos cooperativos.....

Os referidos rendimentos não provêm de atos cooperativos, conforme já definiu o PN CST 4/86, e portanto estão sujeitos à tributação normal. A própria cooperativa, através de seu Conselho Fiscal admitiu que os aludidos contratos de assunção de dívida (fls 1031 a 1087) nada têm a ver com os objetivos sociais da Cooperativa (vide Relatório do Conselho Fiscal de fls 257 a 281 [especificamente, fls 274 e 275]).

Tal fato implicou Resultado de Atos Cooperativos maior que o devido e, por consequência, exclusão do lucro líquido, no LALUR, a maior, pelo que procedemos aos ajustes na demonstração do lucro real.....

2. Receitas Complementares contabilizadas e não declaradas.



A sociedade declarou a menor receitas Complementares (atos não cooperativos) nos valores de Cr\$9.712.844,00 e Cr\$11.291.682.475,00, relativas ao 1º e 2º semestres de 1992, respectivamente. Os referidos valores foram apurados por diferença entre os valores contabilizados e declarados das receitas, conforme balancetes analíticos apresentados à fiscalização.....

Tal fato implicou lucro real menor que o devido, pelo que procedemos aos ajustes na demonstração do lucro real.....

3. Despesas cooperativas contabilizadas e não declaradas

A sociedade declarou a menor Despesas Cooperativas (atos cooperativos) nos valores de Cr\$58.756.543,00 e Cr\$216.950.438,69, relativas ao 1º e 2º semestres de 1992, respectivamente. Os referidos valores foram apurados por diferença entre os valores contabilizados e declarados das despesas, conforme balancetes analíticos apresentados à fiscalização.....

Tal fato implicou Resultado de Atos Cooperativos maior que o devido, e, por consequência, exclusão do lucro líquido, no LALUR, a maior, pelo que procedemos aos ajustes na demonstração do lucro real.

4. Correção monetária dos resultados semestral e mensal

A sociedade deixou de computar no resultado do 2º semestre de 1992 a correção monetária do resultado do 1º semestre de 1992. O mesmo ocorrendo nos meses do ano-calendário de 1994, em que a correção monetária do resultado de janeiro de 1994, não computada no resultado de fevereiro de 1994, e assim sucessivamente, conforme apurado na Demonstração do Resultado e Recomposição do Lucro Real, nos Quadros 3 e 16 a 27, relativos ao 2º semestre de 1992 e meses de 02/94 a 12/94. Os valores de correção monetária apurados pela fiscalização (Quadros 35 e 36) coincidem com os valores de correção monetária dos resultados mensais semestrais, ajustados no LALUR, pela sociedade.

O fato ocorreu também nos meses do ano-calendário de 1993, sendo que aceitamos os ajustes feitos pela sociedade, e que constam da própria Declaração de Rendimentos e Demonstração de Resultado, conforme registramos nos Quadros 4 a 15.

5. Encargos de depreciação IPC/BTNF

A sociedade deixou de computar na apuração do lucro real do ano-base de 1991 e do 2º semestre do ano-calendário de 1992, os encargos de depreciação IPC/BTNF, apurados na contabilidade (doc. De fls 1087)

O valor apurado foi apropriado proporcionalmente entre atos cooperados e não cooperados.....

6. Lucro inflacionário realizado a menor.

A sociedade deixou de adicionar na apuração do Lucro real dos meses dos anos-calendários de 1993 e 1994 e no ano-calendário de 1995, valor a título de lucro inflacionário realizado referente ao saldo credor da correção monetária IPC/BTNF, apurada no ano-base de 1991.

O valor do saldo credor apurado pela sociedade, que consta às fls 104 do LALUR, não foi considerado pela fiscalização, porque o valor do saldo credor inicial que lá está é Cr\$ 6.812.749,89, quando o valor correto deveria ser Cr\$ 29.870.110,29, correspondente a 25% do saldo apurado na contabilidade da empresa, no valor de Cr\$ 119.480.441,17....

Os novos valores adicionados ao lucro real já estão com a proporcionalidade de 25% respeitada, cujos cálculos e valores corretos estão demonstrados, inclusive com a recomposição da Parte B do LALUR, nos Quadros 4 a 29, sendo que observamos os percentuais de realização apurados pela sociedade.....

7. Variação monetária ativa de contratos de permuta

A sociedade não reconheceu, na apuração do lucro real....a variação monetária ativa (receita) de créditos decorrentes de contratos de permuta de serviços....)

Tendo em vista que os adiantamentos foram considerados pelo Conselho Fiscal da Cooperativa (fls. 267), como ato lesivo aos interesses da cooperativa, consideramos tais atos como não cooperativos.

.....



8. Correção monetária de adiantamento a fornecedores

A sociedade não reconheceu, na apuração do lucro real nos meses de fevereiro a dezembro de 1994, a correção monetária credora (receita) de adiantamento a fornecedores.

Tendo em vista que os adiantamentos foram considerados pelo Conselho Fiscal da Cooperativa (fls. 274), como ato lesivo aos interesses da cooperativa, consideramos tais atos como não cooperativos.

9. Correção Monetária de mútuo entre sociedades interligadas.

A sociedade não reconheceu, na apuração do lucro real nos meses de janeiro a dezembro de 1994, a correção monetária credora (receita) de mútuo entre as sociedades interligadas UNICRED e USIMED,

Tendo em vista que os adiantamentos foram considerados pelo Conselho Fiscal da Cooperativa (fls. 276), como ato lesivo aos interesses da cooperativa, consideramos tais atos como não cooperativos.

.....10.

Postergação de receita

A sociedade contabilizou no mês de janeiro de 1994, receitas que deveriam, pelo regime de competência, ser contabilizadas no mês de dezembro de 1993. Os ajustes de reversão só foram procedidos no mês de dezembro de 1994, o que motivou nossos ajustes.....

11. Custos e despesas apropriados indevidamente

11.1- Custos

A sociedade apropriou indevidamente custos de serviços prestados, deixando de observar a proporcionalidade entre as duas receitas da Cooperativa (atos cooperados e não cooperados), aumentando assim o Resultado de Atos Cooperados, e por consequência excluindo valor maior no LALUR.

Como dito no início, os atos da Cooperativa foram contabilizados pelo critério de utilização dos percentuais de 75% para atos cooperativos e 25% para atos não cooperativos, independentemente de ser ou não, na essência, ato cooperativo. O procedimento foi adotado tanto para receitas como para custos e despesas.

Esse fato foi confirmado pelos exames dos lançamentos contábeis que procedemos e que a seguir exemplificamos.

Ora, dos exames que procedemos, restou claro, como regra geral, que o critério de contabilização para separar os atos cooperados e não cooperados utilizado pela sociedade não levou em conta a verdadeira origem dos atos cooperados e dos atos não cooperados, discriminada nas faturas, mas apenas foram observados os percentuais previamente determinados de 25% e 75%, aliás, como esclarecido pela própria sociedade na sua carta de fls 124, em todos períodos examinados.

No ano de 1995, o critério de contabilização à base de 75% e 25% foi mantido, entretanto, para as faturas com a discriminação de Inscrição de usuários, a proporcionalidade foi feita após a dedução do valor discriminado como Inscrição de usuários, que foi contabilizado em separado.

Se as receitas não foram contabilizadas pela sua verdadeira origem, os custos também não o foram, visto que o critério foi o mesmo.

Esse critério traz como consequência fiscal a falta de real correlação entre receitas e custos, eis que não leva em conta a verdadeira origem dos atos constante das faturas e documentos.

.....aceitamos como válidos os percentuais adotados pela UNIMED,



Segundo o Parecer Normativo CST 73/75, que interpretou os efeitos fiscais dos artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71, lei das cooperativas, para se chegar aos resultados cooperativo e não cooperativo, deve ser atribuído, separadamente, a cada uma das espécies de receitas, os **correspondentes custos, despesas e encargos**. E, na impossibilidade disso, devem eles ser apropriados proporcionalmente ao valor das receitas brutas.

Como as receitas e despesas não tiveram real correlação, só se pode aceitar o critério adotado pela UNIMED, se for de maneira uniforme, ou seja, a mesma proporcionalidade usada para eferir as receitas deve ser usada para aferir os custos, despesas e demais encargos, como corretamente foi feito em todos os períodos examinados, com exceção do ano calendário de 1995, motivo pelo qual procedemos os ajustes.....

11.2 Despesas

A sociedade apropriou indevidamente, nos anos de 1991 e semestres de 1992, o total das Despesas de Intercâmbio com outras "Unimed" no resultado de Atos Não Cooperados, deixando com isso de computar parcela dessas despesas no Resultado de Atos Cooperados.

Pelas mesmas razões expostas acima (11.1 custos), tais despesas não poderiam ser consideradas totalmente como ato não cooperado.....

.....

O mesmo ocorreu com as outras despesas operacionais, noas anos de 1991 e semestres de 1992....

.....

12. Despesas não necessárias aos objetivos da cooperativa

A sociedade realizou as despesas e encargos abaixo, cujos valores estão resumidos no Quadro 33, que foram considerados desnecessários e lesivos aos objetivos e interesses da cooperativa, conforme consta dos relatórios do Conselho Fiscal, de 05/95 e 09/95, aprovados pelas Assembléias Gerais Extraordinárias....

12.1 Despesas de Honorários- Teletra:

.....

12.2 Despesas de propaganda e publicidade:

.....

12.3 Despesas de viagem:

.....

12.4 Despesas e gastos relacionados com a aquisição do terreno:

.....

12.5 Despesas e gastos relacionados com o financiamento do Banco do Brasil

.....

13. Ganho de Capital na venda de ativo imobilizado

A alienação do terreno situado na Av. Barão de Itapura, 486, realizada em 25/11/95, sob a forma de Dação em Pagamento de Dívida com o Banco do Brasil....e baixado em 30/08/95 não resultou em Perda de Capital, como constou da contabilidade e do LALUR. Resultou sim em Ganho de Capital....eis que na baixa do bem não foi considerado como valor de venda o valor total da dívida, face ao estorno indevido efetuado.....

14. Prejuízos fiscais compensados indevidamente

Em função das irregularidades acima apontadas e dos ajustes nas demonstrações de resultados e de lucros reais, por nós efetuados, o prejuízo fiscal do período-base de 1991 foi convertido em lucro real,



sendo assim, não poderia ser compensado como indevidamente o foi nos meses de fevereiro/94, maio/94, junho/94, outubro/94 e dezembro/94.

Os prejuízos fiscais do 1º e 2º semestres do ano calendário de 1992 e dos meses 03/93; 04/93; 05/93; 07/93; 09/93; 11/93; 01/94; 04/94; 07/94; 09/94 e do ano calendário de 1995 também foram convertidos em lucros reais por essa fiscalização, e dos meses 03/94; 08/94 e 11/94 foram reduzidos, devendo a sociedade considerar este fato quando vier a proceder a compensação desses prejuízos.

14. Contribuição Social Sobre o Lucro

Em decorrência do apurado acima, resultou lucro de atos não cooperativos, no ano-base de 1991, nos meses de janeiro a julho e outubro de 1994, que sujeitam-se à incidência da Contribuição Social sobre o Lucro.

.....”

A entidade apresentou impugnação tempestiva, alegando, em síntese, a fiscalização partiu de interpretação equivocada acerca da natureza dos atos da cooperativa, dizendo que a atividade de hospitais, serviços auxiliares etc. não são atos não cooperativos, mas indispensáveis aos seus objetivos sociais, e que a proporção de 75% e 25% refere-se a atos cooperativos e atos cooperativos auxiliares. Assim sendo, estaria completamente afastada a exigência, posto que inexistem atos não cooperativos a serem oferecidos à tributação. Especificamente quanto às aplicações financeiras, diz ser improcedente a exigência, pois são forma de evitar que as transferências realizadas periodicamente aos cooperados sejam corroídas pela desvalorização da moeda. Acrescenta que como todas as despesas se caracterizam como decorrentes do ato cooperativo, não se pode argüir acerca de receitas e despesas complementares não declaradas, correção monetária, encargos de depreciação, lucro inflacionário, variação monetária ativa de contrato de permuta, correção monetária de mútuo entre interligadas e postergação de receitas. Enfatiza não ter suporte legal a glosa de custos e despesas considerados desnecessários, por terem sido realizados para que a cooperativa alcançasse seus objetivos sociais. Da mesma forma, a contribuição social seria indevida, pois a cooperativa só pratica atos cooperados. Finaliza requerendo “a realização de prova pericial que se torna pertinente pelas características do fato apontado na autuação.”



A impugnação foi apreciada pela Delegada de Julgamento da DRJ /Campinas, por meio da Decisão 11.175/01/GD/3374/97 assim ementada:

“DA INADMISSIBILIDADE DE LANÇAMENTO CONDICIONAL

Ao escriturar e, portanto, oferecer à tributação, os seus resultados na proporção informada à fiscalização, a autuada segregou suas operações em atos cooperados e atos não cooperados. Não cabe agora, na fase de impugnação, tendo em vista inexistir lançamento condicional, pretender a revisão dos critérios antes adotados em sua escrituração e aceitos como válidos pela fiscalização, principalmente não estando a almejada revisão lastreada em provas que atestem a veracidade do enquadramento de todas as operações em atos cooperados.

COOPERATIVAS

DEFINIÇÃO LEGAL DE ATO COOPERATIVO

Para ser considerado um ato cooperativo não basta que seja praticado na consecução dos objetivos sociais, mas é imprescindível que seja praticado entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas. Fundamental, portanto, a qualificação dos sujeitos das relações jurídicas estabelecidas.

COOPERATIVAS

NÃO INCIDÊNCIA DE CARÁTER OBJETIVO

A não incidência em questão beneficia somente os atos das cooperativas praticados exclusivamente com cooperados e não a pessoa jurídica da cooperativa.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO

A aplicação da multa de ofício cominada na Lei 8.212/91, art. 4º é incompatível com a multa de mora prevista nos Decretos-lei nº 1967/82, art. 17 e 1968/82, art. 8º, pelo que esta deve ser cancelada.

EXIGÊNCIA FISCAL PROCEDENTE EM PARTE.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS-REPIQUE

Lavrado o auto principal (IRPJ) devem ser lavrados os autos reflexos, nos termos do art. 142, parágrafo único do CTN, devendo eles seguir a mesma orientação decisória daqueles dos quais decorre.

EXIGÊNCIAS FISCAIS PROCEDENTES.”

De sua decisão, recorreu de ofício a este Conselho.

É o relatório..



VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

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

O julgador singular afastou a exigência da multa por atraso na entrega da declaração, exigida com base no artigo 17 do Decreto-lei 1.967/82.

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*

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) fazer 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;**
- 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.”

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.

15-

Processo n.º : 10830.006201/96-26
Acórdão n.º : 101-92.646

13

Agiu, pois, com acerto a autoridade de primeira instância, razão pela qual nego provimento ao recurso de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 15 de abril de 1999


SANDRA MARIA FARONI