



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 11060.000.578/93-87
Recurso nº. : 107.406
Matéria: : IRPJ - Exercício de 1989 a 1992
Recorrente : EXPRESSO NOSSA SENHORA DAS FLORES LTDA.
Recorrida : DRF em Santa Maria - RS
Sessão de : 14 de outubro de 1997
Acórdão nº. : 101-91.456

IRPJ - OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITAS.

I - VENDA DE "VALE-TRANSPORTE". MOVIMENTAÇÃO DOS RECURSOS À MARGEM DA ESCRITURAÇÃO. Comprovado que o produto obtido pela venda de Vale-Transporte, promovida através de Sindicato da Categoria, era todo movimentado através de conta corrente bancária aberta em nome de terceiro, pessoa física, legítima a tributação das parcelas que couberam, por rateio, a cada uma das pessoas jurídicas participantes, por caracterizada omissão no registro de receitas.

II - AQUISIÇÃO DE BENS DO ATIVO. FALTA DE REGISTRO CONTÁBIL DE PARTE DO PREÇO. As aquisições de bens pertencentes ao Ativo Imobilizado, quando não registrado integralmente o preço pago, autoriza presumir que o resgate ocorreu com a entrega de recursos mantidos à margem da escrituração, ou seja, com o produto de receitas subtraídas à tributação.

CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS. DEDUTIBILIDADE. COMPROVAÇÃO. - Custos, despesas operacionais e encargos, se submetem aos requisitos legais de necessidade, normalidade e usualidade, segundo o ramo de atividade da pessoa jurídica, e devem ser aqueles comprovadamente pagos ou incorridos.

POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO. A inobservância quanto ao período de competência para apropriação de receitas, daí resultando sua apropriação em exercício posterior implica postergação do pagamento do imposto devido.

TAXA REFERENCIAL DIÁRIA - T.R.D. - ENCARGOS. INCIDÊNCIA. Os encargos introduzidos através do artigo 30 da Lei nº 8.218, de 1991, têm incidência sobre débitos para com a Fazenda Nacional, a partir de agosto de 1991.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. 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 provido, em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EXPRESSO NOSSA SENHORA DAS DORES LTDA..

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, para excluir a multa por atraso na entrega de declaração de rendimentos, bem como a incidência da TRD no período de fevereiro a julho de 1991, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 JUL 1998

Processo nº. :11060/000.578/93-87
Acórdão nº. :101-91.456

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



RELATÓRIO

EXPRESSO NOSSA SENHORA DAS DORES LTDA., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no C.G.C. - M.F. sob o nº 95.621.884/0001-08, recorre a este Conselho da decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Santa Maria - RS, que julgou procedente, em parte, o lançamento do imposto de renda dos exercícios de 1989 a 1992, formalizado mediante Auto de Infração de fls. 227/232.

Os fatos tributários descritos dizem respeito a omissões no registro de receitas, caracterizadas pela falta de contabilização do produto da venda de "Vale Transporte" e da aquisição de bens pertencentes ao ativo imobilizado, como também por redução indevida de lucros, e por inobservância do regime de competência para a escrituração de receitas.

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 236/267, foi proferida decisão pela autoridade julgadora singular, cuja ementa tem esta redação:

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

OMISSÃO DE COMPRAS

A falta de escrituração na aquisição de bens, ou a sua escrituração a menor, autoriza a presunção de que os valores dos respectivos custos foram pagos com recursos oriundos de receita omitida.

OMISSÃO DE RECEITA-DEPÓSITOS BANCÁRIOS

Legítima a tributação fundamentada em depósitos bancários, cujos recursos provinham das atividades normais da empresa.

DESPESAS DEDUTÍVEIS

Computam-se como dedutíveis somente as despesas lastreadas em documentação revestida dos requisitos legais e que guardem estrito relacionamento com a atividade explorada e com a manutenção da fonte produtora.

POSTERGACÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO

A apropriação de receita em exercício posterior ao devido caracteriza inexatidão contábil que justifica a cobrança do crédito tributário cabível.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS

A matéria tributável apurada em ação fiscal deve ser compensada com os prejuízos fiscais existentes.



MULTA MAJORADA

Prozada a ocorrência de evidente intuito de fraude com a finalidade de eximir-se do pagamento do imposto, aplica-se a multa majorada.

INCONSTITUCIONALIDADE DOS ATOS LEGAIS

Compete privativamente ao Poder Judiciário apreciar e decidir questões que versam sobre a inconstitucionalidade das leis.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS

É devida a multa de 1% ao mês ou fração sobre o imposto devido quando a declaração de rendimentos for apresentada fora do prazo legal.

PROCEDENTE EM PARTE A EXIGÊNCIA.”

Cientificada dessa decisão em 29 de novembro de 1993, a contribuinte ingressou com seu apelo de fls. 317 a 346, protocolizado em 27 de dezembro seguinte, onde sustenta em resumo:

a) para respaldar a medida adotada a fiscalização invoca os termos de esclarecimentos prestados por Eldomir Antonio Maffini e Pedro Augusto Londero , quando, em data posterior, os mesmos dirigentes, livres de qualquer coação fiscal, firmaram as declarações correspondentes aos documentos anexos, onde declaram que lhes foram apresentados já com a assinatura dos Auditores, e previamente datilografadas, o que não significa concordância com o seu conteúdo;

b) entre outras improcedentes inserções consignadas pelo Fisco, consta a errada distribuição da receita e dos respectivos encargos destinados e suportados pelo Sindicato, na proporção rasa de 20% para cada empresa, vez que o número de ônibus de cada empresa não é igual, assim como o número de ônibus alocados na linha destinada ao Sindicato também não era igual;

c) é insubsistente a pretensão do fisco de arbitrar omissões de receita, na forma e valores descritos no item 1 do Auto de Infração, porque louvada em equivocada presunção e porque não adotou a necessária cautela de certificar-se dos fatos, não obstante ao seu dispor todos os elementos que possibilitariam a confirmação do fato descrito;

d) reitera o pedido de juntada dos documentos que serviram de lastro para a autuação, constituídos de canhotos de cheques, recibos de pagamento de salários dos funcionários do Sindicato, guias de pagamento de encargos sociais e FGTS, pagamentos de indenizações a terceiros por danos causados pelas empresas m abalar a presunção de continuidade da empresa;

e) o Termo de Esclarecimento firmado pelo Sr. Belinazzo foi usado pelo Fisco como prova do próprio conteúdo, sem qualquer outro elemento de prova capaz de corroborar o que ali restou escrito, vez que o teor do termo não é de autoria do signatário, se constituindo, na verdade, em declaração do próprio Fisco;

f) é inquestionável que o Fisco examinou exaustivamente a escrituração e documentos da Recorrente por tempo mais que suficiente para buscar e encontrar a prova material do alegado pagamento suplementar, assim como demonstrar a origem daquele fabuloso valor, em que data ou datas efetivarem-se os pagamentos;

g) à Recorrente se apresenta impossível a produção de prova negativa, restando demonstrar, de outra forma, com exame objetivo, a absurdidade do procedimento fiscal, o que se traduz pela detalhada sucessão de números, distribuídos entre pessoas jurídicas e físicas, constando do item 4 do referido termo, singular minúcia de números, riqueza de detalhes, distribuição de valores, de nomes de empresas, de valores atribuídos a cada uma, revelando, incontestemente, que é impraticável alguém memorizar, armazenar e ditar, na hora, todos os números e detalhes ali consignados, mais de quatro anos após a ocorrência;

h) se reportando aos documentos de fls. 186/190, confirma que o teor do termo de Declaração não tem qualquer relação com a operação entre a Recorrente e a empresa que alienou os ônibus, o nome da EXCAL ou de qualquer de seus sócios sequer são citados no referido Termo, não há qualquer referência ou vinculação com os fatos objeto deste processo;

i) ao invés de produzir prova do pagamento da alegada diferença de preço, limitou-se o Fisco a apresentar, após a impugnação, documentos em que a EXCAL adquiriu veículos "supostamente com o produto das diferenças", nada mais absurdo do que pretender responsabilizar a Recorrente e as demais empresas por operações que lhes são alheias, em relação às quais não lhes compete nenhuma ingerência;

j) a dedutibilidade das contribuições ao Sindicato, até por força da orientação contida no Parecer Normativo CST 133/73, não estão vinculadas ou dependentes do destino que a entidade de classe confere aos recursos arrecadados, sendo relevante para a dedução, que a entidade exista e que os pagamentos sejam comprovados;

l) reitera-se que os valores depositados na conta do Sindicato correspondem ao repasse das empresas, não transitaram pela Tesouraria das empresas, pois o Sindicato vendia e administrava os Vales-Transporte de todas as linhas, e a recorrente, assim como todas as demais empresas, não tinha a posse e nem a disponibilidade daqueles valores;

m) as manifestações do Autuante não tem o condão de modificar os fatos e nem inventar "artifícios" ou "elementos inexatos ou inexistentes" ou "falsidade material e ideológica", mesmo porque as circunstâncias não estão objetivadas e tem apenas o fim de produzir frases de efeito;

n) não procede a pretensão do Fisco de aplicar multa agravada aos processos reflexivos, seja porque são improcedentes as acusações que lhe deram origem, seja porque assim tem decidido o Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, conforme decisões que invoca;



o) impõe-se registrar que a pretendida multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos é totalmente improcedente, porque não foi objeto de notificação porquanto não constou do Auto de Infração;, já foi paga na data em que se efetivou a entrega da declaração de rendimentos; está sendo cobrada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício;

p) também é improcedente a cobrança da T.R.D. como atualização de valor, ou seja, como índice de correção monetária, ou, ainda, a título de juros de mora, antes da competente previsão legal.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator

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

Como consignando às fls. 275 e comprovam os documentos juntados por cópias às fls. 24/26, a recorrente ofereceu à tributação apenas parte da receita que lhe caberia, por rateio, no produto da venda de Vale-Transporte, o que afasta, de plano, qualquer argumento no sentido de tratar-se de lançamento tributário com base em simples presunção ou calcado em depósitos bancários.

O "Termo de Verificação Fiscal" de fls. 215/217 descreve de forma esborçada, com detalhes, tudo quanto restou apurado e comprovado:

1.2. - Após a realização de venda do bilhete, todo o dinheiro arrecadado era depositado na conta "Luiz Fernando Belinazzo - Conta Vale Transporte" sob o nr. 08.019261.0-7, na Agência do Banco do Estado do Rio Grande do Sul nesta cidade.

1.3. - O produto da venda do bilhete do Vale Transporte depositado (...) não foi contabilizado pelas empresas beneficiadas.

1.4. - A participação de cada empresa no produto arrecadado com a venda de bilhete dos vales transportes era de 20% para cada uma, que corresponde a seguinte importância:

1.5. - Conforme declaração do Sr. Luiz Fernando Belinazzo sócio gerente da Viação Dom Antônio Ltda. e tesoureiro do Sindicato das Empresas de Transportes de Passageiros de Santa Maria RS, os valores depositados além de não sofrerem a tributação pelo Imposto de Renda, eram utilizados para pagamentos de propinas a autoridades do poder Legislativo (vereadores) e Executivo municipal, bem como, a líderes Sindicais dos trabalhadores destas empresas a nível local e da Federação e, ainda, a funcionários do município e da Câmara de vereadores, além de outras despesas do sindicato.

1.6. - Uma parcela significativa retornava para as próprias empresas e/ou seus sócios quotistas e administradores, como mostram os levantamentos dos depósitos bancários, corroborados por dezenas de cheques nominais que integram o presente, confirmado no Termo de Esclarecimento pelo Sr. Luiz Fernando Belinazzo.

1.7. - Os documentos foram apreendidos por esta fiscalização na sede de Viação Dom Antônio Ltda. que lá se encontrava pois o tesoureiro Luiz Fernando Belinazzo, também Diretor desta empresa."

A recorrente não nega que a venda do "Vale-Transporte" era promovida na sede do Sindicato, ao revés, confirma tal fato, e até admite que o produto do rateio

deveria se apropriado por cada uma das empresas participantes, conforme se constata às fls. 238, "**verbis**":

"1.4 - O Fisco, por sua vez, louvado em declarações falsas, de pessoa sem idoneidade mora para firmá-las, em contradição a documentos firmados pelo próprio declarante, bem como, certamente premido pelo clamor das facções políticas interessadas em prejudicar as empresas do setor, encetou procedimentos fiscais no mínimo condenáveis, tributando valores correspondentes a despesas perfeitamente comprovadas, necessárias e compatíveis com a atividade operacional e, o mais absurdo, arbitrando pretensas omissões de receita a partir de depósitos bancários em valores totalmente irreais dos que constam nos próprios documentos juntados pelos Dignos Fiscais, tudo conforme adiante está detalhadamente demonstrado e, ainda mais absurdo, tributando valores já regularizados e escriturados na contabilidade da Impugnante há mais de 6 meses antes do início da ação fiscal, na forma em que sequência tática assim comprova:"

Na fase impugnativa a autuada concentrou sua defesa na tese consistente em que o lançamento estaria calcado em mera presunção de omissão no registro de receitas, reforçada pelo argumento adicional de que a exigência não poderia prosperar eis que centrada em valores obtidos através de depósitos bancários.

Em seu recurso para esta Segunda Instância Administrativa, a contribuinte, alterando substancialmente a linha de argumentação, procura atacar diretamente as provas produzidas pela Fiscalização, trazendo, inclusive, cópias de declarações que teriam sido prestadas entre setembro e dezembro de 1992 (fls. 347/359), através das quais os declarantes negam tudo quanto haviam declarado e tomado a termo pelas autoridades lançadoras.

Ocorre que os fatos apurados são incontestáveis, foram admitidos pelas empresas envolvidas, e as receitas mantidas à margem da escrituração, ainda que parcialmente restaram apropriadas após o início dos trabalhos de auditoria fiscal, conforme consignado às fls. 216:

"1.8. - Após o início do procedimento de ofício e antes do encerramento do prazo para entrega das Declarações de Rendimentos da Pessoa Jurídica do exercício de 1992 período base de 1991, as empresas utilizaram um artifício contábil com lançamento dos valores omitidos das receitas de bilhetes da conta Vale Transportes em 31.12.91, com o objetivo de evitar a cobrança do Imposto e as penalidades cabíveis no procedimento de ofício e justificar que os valores omitidos se destinavam a pagamentos de contribuição a Entidades, que no seu entendimento seria dedutível na determinação do Lucro Real."



A forma utilizada para realizar a venda do Vale Transporte e o conseqüente rateio da receita foi minuciosamente descrita em declaração prestada pelo Sr. Luiz Fernando Belinazzo ao Ministério Público do Estado do Rio Grande do Sul, conforme cópia às fls. 186/190:

“O consórcio formado pelas cinco empresas e transporte coletivo urbanas. O vale transporte da maioria das linhas urbanas era administrado pelas próprias empresas. Em relação à linhas cidade campus e Circular, como havia um consórcio de fato, sem personalidade jurídica, o sindicato, através de seu tesoureiro, que era o depoente, administrava a venda e os valores arrecadados. Uma vez por mês as cinco empresas se reuniam e informalmente prestava conta, o depoente, dos valores arrecadados e do uso feito. Normalmente, o depoente colocava os valores que entraram e os valores que saiam. Quando questionado, explicava detalhadamente onde colocara e no que aplicara os valores que foram gastos. Nunca houve desconfiança das empresas quanto à prestação de contas feita pelo depoente. Esclarece o deponente que o sindicato não auferia numerário próprio. O numerário arrecadado era advindo da venda das passagens vale transporte. Como o sindicato não tinha renda própria, as suas despesas eram custeadas através da conta “Luiz Fernando Belinaso/Conta Vale Transporte” mantida no Banrisul das Dores. (...) A decisão de abrir a conta referida foi dos cinco representantes das empresas, em reunião, tendo optado pelo Banrisul porque este buscava o dinheiro no sindicato sem cobrar nada. Os pagamentos eram feitos mediante cheques, e sempre que as empresas precisavam de dinheiro, entravam em contato com o depoente para que este emitisse o cheque. (...) Para controle, eram emitidos recibos, que discriminavam o valor e o destinatário da importância.”

Assim, tendo presente o conjunto probatório que os presentes autos encerram, entendo caracterizada movimentação de recursos financeiros à margem da escrituração contábil e, portanto, procedente o lançamento tributário, no particular.

Como já registrado, o Sr. Luiz Fernando Belinazzo confirmou perante o Ministério Público do Rio Grande do Sul todos os termos das declarações prestadas aos agentes da Receita Federal, dentre as quais estão aquelas relacionadas como o negócio jurídico realizado, pelo qual se concretizou a alienação de 15 ônibus, por valor superior àquele registrado no instrumento particular de contrato de compra e venda, cuja cópia se acha às fls. 191/195.

Além de contar com a confissão de pessoa que efetivamente tinha pleno conhecimento dos detalhes e das condições pelas quais foram realizadas as operações de compra e venda dos veículos de transporte coletivo, a Fiscalização procurou alcançar outros indícios que caracterizassem o fato consistente no pagamento de parte do valor da transação “por fora”, ou seja, sem o correspondente registro contábil, e conseguiu apurar que tanto a pessoa jurídica alienante quanto seu sócio majoritário, realizaram operações de compra de veículos, sem que o produto tivesse sido declarado, com os resgates das obrigações sendo feitos em moeda corrente.



As circunstâncias que cercam o caso sobe exame, aliadas às provas produzidas durante os trabalhos de auditoria, são bastantes para convencer o julgador de que ocorreu aquisição de bens por valor superior ao declarado no contrato particular de compra e venda, como confessado pelo Sr. Belinazzo.

A recorrente, quando do oferecimento de parte da receita auferida na venda do Vale Transporte, apropriou como despesas valores que denominou de contribuições repassadas ao Sindicato das Empresas de Transporte de Passageiros de Santa Maria - RS.

Ao contestar os argumentos expendidos na fase impugnativa, uma das autoridades lançadoras fez consignar:

"Prova mais evidente de que os recursos omitidos voltavam em grande parte para a Expresso Nossa Senhora das Dores Ltda. e aos sócios quotistas, estão relacionados e numerados às fls. 111/125 e 160/170, onde dezenas de cheques nominais demonstram que as alegações apresentadas são inverdades que tem como objetivo cobrir o crime de sonegação fiscal.

A conduta da impugnante em desprestigiar o Sr. Luiz Fernando Belinazzo sócio quotista da Viação Dom Antônio Ltda. e Tesoureiro do Sindicato perante a Receita Federal é compreensível, pois os esclarecimentos prestados às fls. 29/31, ratificado perante os promotores públicos às fls. 186/190, elucida todos os fatos praticados pelo segmento empresarial desta cidade, foram importantes para descoberta dos valores omitidos.

.....
Intimada a comprovar com documentação hábil e idônea os referidos lançamentos em 31.12.91 (Recebimento da Receita Omitida e Pagamento de Contribuição a Entidade) no Livro Diário, a interessada não apresentou provas capaz de dar suporte a operação que em nosso entendimento, tratam-se de meros lançamentos contábeis adredimente preparados.

Não podemos aceitar os demais argumentos da empresa, primeiro por não serem verdadeiros que os valores depositados em conta própria do Banrisul, constituíram a fonte de recursos financeiros para que a legal entidade pudesse dar cobertura aos seus encargos operacionais; segundo a cópia dos cheques nominais mostram que os recursos desta conta tinha como beneficiários, uma parcela significativa, a empresa e seus sócios quotistas; terceiro, tal pretensão de considerar dedutível para determinação do lucro real, essa pseudo contribuição a entidades, não poderá ser acolhida porque não atende os requisitos dos Artigos 191 e 242 do RIR/80; quarto, o artifício contábil teve implicação na redução indevida do lucro líquido do exercício ensejando consequentemente a distribuição dos valores aos sócios, sujeitando-se ao disposto no artigo 8 do Decreto nr. 2.065/83."

Realizada a venda do Vale Transporte e conseqüente arrecadação através do Sindicato da categoria, o correto seria que os custos relacionados com a atividade fosse rateado entre as empresas participantes, até porque à Entidade de Classe não caberia arcar com o ônus dos serviços prestados.

Ocorre que a apropriação dos custos ou despesas reportados requer apresentação de prova da sua efetiva realização. Não se trata, como pretende insinuar a recorrente, de contribuições para Entidade de natureza sindical, mas de ressarcimento dos custos ou despesas relacionados com a venda do Vale Transporte.

As operações de vendas do Vale Transporte através do Sindicato representativo da Categoria, quando planejadas, documentados e devidamente registrados os fatos pela contabilidade, poderiam ter seus custos ou despesas apropriados pelas pessoas jurídicas participantes, observado o critério de rateio fixado para as receitas.

Quando restar demonstrado que nem mesmo as receitas foram apropriadas, que toda a movimentação transitava pela conta bancária de pessoa física sócia de uma das empresas de transporte coletivo de passageiros, que o verdadeiro valor suportado de passageiros, que o verdadeiro valor suportado não foi mensurado e sequer pode ser conhecido, o direito de apropriar os custos ou despesas não pode ser reconhecido, vez que lhe falta um dos elementos essenciais, qual seja, a comprovação de sua efetiva realização.

Não se trata aqui, como pretende insinuar a recorrente, de gastos com contribuições para Entidade Sindical Patronal, mas sim de remuneração por serviços que teriam sido prestados na venda do Vale Transporte, o que requer, para sua dedutibilidade como custo ou despesa operacional, a comprovação não só da efetiva prestação dos serviços, como também do seu pagamento.

No caso sob exame, como fácil é concluir, a venda do Vale Transporte, embora efetuada na sede do Sindicato, não resultava de ajuste formal, promovido tanto no interesse das empresas quanto da Entidade de Classe, mas, ao revés, derivava de interesses particulares, com o inegável objetivo de movimentar os recursos financeiros à margem da escrituração.

Relativamente à figura da postergação do pagamento do imposto, pela inobservância quanto ao período de competência na apropriação de receitas, o fato está sobejamente comprovado.

São infundadas as alegações trazidas à colação pela recorrente, no sentido de que o apropriado como receita corresponde, em igual valor, ao que foi registrado como despesas, vez que a remuneração atribuível ao Sindicato não poderia corresponder ao montante da receita auferida na venda do Vale Transporte, até porque parte substancial dos recursos arrecadados pertenciam às empresas de transporte coletivo de passageiros e a elas foram repassados.

A manutenção dos recursos através de conta corrente bancária aberta em nome da pessoa física Luiz Fernando Belinazzo, como comprovado, tinha por objetivo subtrair a receita auferida da tributação, movimentando-a à margem da escrituração tanto das empresas quanto do Sindicato. Presente, portanto, o intuito de fraude, requisito exigido pela legislação em vigor para aplicação de penalidade agravada.

Todavia, conforme jurisprudência firmada por este Conselho, aos lançamentos denominados reflexos ou decorrentes, a multa de lançamento de ofício é a prevista no artigo 728, II, do Regulamento aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980.

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, consequentemente, cabível é a penalidade prevista no artigo 728 do Regulamento aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980.

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.

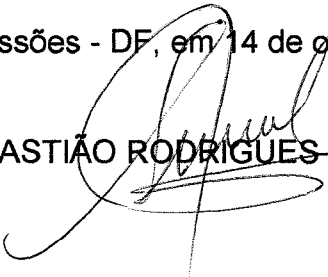
Assim, quando se trate de lançamento de ofício, efetuado em razão de irregularidades constatadas pelo Fisco, completamente desvinculadas da sistemática adotada para cálculo ou recolhimento do imposto através de quotas, descabe a aplicação da multa punitiva prevista no artigo 17 do Decreto-lei nº 1.967,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

Relativamente à cobrança de encargos correspondentes à T.R.D., o assunto já foi por demais analisado e debatido pelas diversas Câmara que integram este Colegiado. A Câmara Superior de Recursos Fiscais, através do Acórdão nº CSRF/01-1.773, de 17 de outubro de 1994, firmou entendimento no sentido de que a Taxa Referencial Diária - TRD, tem incidência a partir de agosto de 1991, conforme espelhado nesta ementa:

“VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no parágrafo 4º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária - TRD só poderia ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991 quando entrou em vigor a Lei Nº 8.218. Recurso Provido.”

Voto, pois, no sentido de que seja dado provimento, em parte, ao recurso voluntário interposto, para excluir a penalidade aplicada por atraso na entrega da Declaração de Rendimentos, bem como excluir os encargos da T.R.D. no período de fevereiro a julho de 1991. É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 14 de outubro de 1997.


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

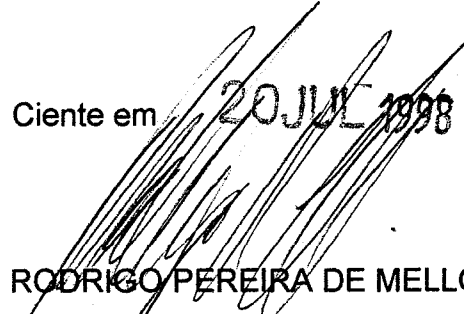
INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno, aprovado pela Portaria Ministerial nº. 55, de 16 de março de 1998 (D.O.U. de 17.03.98).

Brasília-DF, em 20 JUL 1998


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Ciente em 20 JUL 1998


RODRIGO PEREIRA DE MELLO
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL