



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

Processo n.º : 13819.000493/98-19
Recurso n.º : 118.948
Matéria: : IRPJ E OUTROS – EXS: DE 1995 a 1997
Recorrente : SCANIA LATIN AMÉRICA LTDA.
Recorrida : DRJ em Campinas – SP.
Sessão de : 19 de outubro de 1999
Acórdão n.º : 101-92.846

ESPONTANEIDADE- MULTA DE MORA- Não pode a penalidade ser excluída pela denúncia espontânea, eis que a espontaneidade é pressuposto de sua incidência.

PAGAMENTO EM ATRASO DESACOMPANHADO DA MULTA DE MORA- A partir da Lei 9.430/96, em caso de pagamento após o vencimento do prazo, desacompanhado da multa de mora, deve ser exigida, em procedimento de ofício, a multa de 75% sobre o valor do tributo ou contribuição, não mais se aplicando o método da imputação.

PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR-SISTEMÁTICA DE CÁLCULO DO INCENTIVO- Não pode ser impugnada pelo fisco a utilização, pelo contribuinte, de cálculo do incentivo feito de acordo com o texto legal, embora divergente do decreto regulamentador.

Recurso provido em parte.

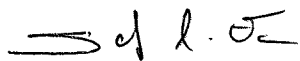
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SCANIA LATIN AMÉRICA LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso para manter tão só a multa embasada nos arts. 43 e 44 da Lei 9.430/96, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Edison Pereira Rodrigues e Sebastião Rodrigues Cabral.


**EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE**

Processo n.º : 13819.000493/98-19
Acórdão n.º : 101-92.846

2



SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 17 NOV 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, RAUL PIMENTEL. Ausente, justificadamente, o Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA.

Processo n.º : 13819.000493/98-19
Acórdão n.º : 101-92.846

3

Recurso n.º : 118.948
Recorrente : SCANIA LATIN AMÉRICA LTDA.

RELATÓRIO

Cuida-se de recurso voluntário contra a decisão n.º 11175/01/GD/1907/98, por meio da qual a Delegada de Julgamento-Substituta da DRJ Campinas julgou inteiramente procedentes as exigências formalizadas pelos autos de infração de fls 02/33, 34/36, 37/46 e 47/49, contra a empresa Scania Latin America Ltda, e referentes a Imposto de Renda –Pessoa Jurídica e Contribuição Social Sobre o Lucro dos exercícios de 1995, 1996 e 1997, acrescidos de multa de ofício e juros de mora, e, ainda, a multa de ofício isolada, prevista na Lei 9.430/96.

Conforme consta do Termo de Verificação e Constatação de fls 5/11, as infrações que originaram as exigências consistiram em :

- a) dedução do incentivo ao Programa de Alimentação ao Trabalhador – PAT diretamente do lucro real apurado, com conseqüente redução do adicional do imposto de renda, contrariando o disposto no art. 586 do RIR/94 e sem observar os limites individuais globais estabelecidos pelo art. 554 do RIR/94, nos períodos de out/94 a dez/94, abr/95 a ago/95, nov/95, out/96, nov/96, abr/97 a jul/97, out/97 e nov/97.
- b) Recolhimento, em 22.08.97, das diferenças do IRPJ e da CSL devidos nos períodos compreendidos entre dez/94 e jun/97, em razão da apropriação de despesa e conseqüente compensação de prejuízos, amparadas em liminar em mandado de segurança concedida e posteriormente cassada. O pagamento foi efetuado sem o pagamento da multa de mora devida pelo decurso do prazo entre as datas em que os tributos tornaram-se exigíveis pela cassação da liminar e a do recolhimento. Em relação aos fatos geradores ocorridos entre dez/94 e dez/96, o valor pago foi imputado aos valores devidos acrescidos de multa de mora e a parcela do crédito tributário não coberto pela imputação (insuficiência de pagamento) exigida com os acréscimos do lançamento de ofício. Já nos períodos de jan/97 a jun/97, foi cobrada



a multa de ofício isoladamente, nos termos do art. 43 c/c o art. 44, inciso I, §1º, inciso II, da Lei 9.430/96.

Em seu recurso, argumenta, a interessada, em síntese, que : a) a denúncia espontânea procedida pelo contribuinte afasta a multa de mora; b) ainda que fosse devida a multa de mora, seu não recolhimento ensejaria lançamento autônomo, não havendo que se falar em imputação ; e c) a Lei 6.321/76 estabelece que a dedução do valor pago ao PAT será feita diretamente do lucro tributável para fins de imposto de renda, não se podendo exigir que a dedução se faça do valor do imposto a ser recolhido, com base em decreto (D. 78.676/76).

Quanto à multa de mora, traz doutrina e jurisprudência no sentido de que o art. 138 do CTN obsta a cobrança de multa de qualquer natureza. Diz, ainda, que a finalidade da norma é estimular o adimplemento espontâneo das obrigações tributárias independentemente de ação fiscal e sem os ônus que esta acarretaria , e que estabelecer distinção entre o contribuinte em atraso com o cumprimento das obrigações tributárias que denuncia espontaneamente e recolhe o valor corrigido e com juros de mora e aquele inadimplente é imperativo que decorre do princípio da igualdade assegurado pelo art. 5º , "caput" e art. 150, II, da Constituição, e que a falta de previsão de cobrança de multa no art. 138 da lei complementar não permite ao legislador ordinário dispor sobre aquilo que não existe. Salaria que a decisão recorrida entendeu que a exclusão da multa de mora no caso concreto implicaria a declaração de inconstitucionalidade da Lei 9.430/96, que serviu de base à exigência, contudo a hipótese do art. 61 da Lei, invocada pelo autuante para exigência da multa de mora, silencia sobre a exigência em casos de recolhimento mediante denúncia espontânea, pelo que não há incompatibilidade com o art. 138 do CTN. E ainda que houvesse incompatibilidade, o reconhecimento da inaplicabilidade não importaria em declaração de inconstitucionalidade, mas tão somente em conflito de normas federais, pelo que deveria ser aplicada a de hierarquia superior.

Sobre a imputação, diz que a decisão a convalidou sob o fundamento de que não existe regra que determine o lançamento da multa de mora isoladamente. Contudo, rejeita esse argumento, transcrevendo o art. 44 ("caput", inc. I e § 1º, inc. II) da

YF

Lei 9.430/96, concluindo que, com base nesses dispositivos, o lançamento da multa de mora, se cabível, deveria ter sido feito isoladamente, sem o lançamento do principal, que já havia sido recolhido espontaneamente à União.

Quanto à divergência de critério adotado na dedução do PAT, esclarece que a mesma reside em procedê-la no LALUR, hipótese em que afetaria o resultado econômico do adicional de imposto de renda, ou como dedução direta do imposto devido, situação em que não reduziria o montante do referido adicional. Insiste em que adotou a primeira forma acima referida (dedução no LALUR) com base no previsto na Lei 6.321/76, não podendo o fisco impugná-la com base em dispositivo regulamentar contrário a disposição legal expressa. Acrescenta que a decisão recorrida manteve o entendimento do autuante sustentado-o com os artigos 10 § 2º da Lei 8541 e art. 6º da Lei 8.849/94, que prevêem, respectivamente, a criação do adicional do Imposto de Renda, do qual não será permitida qualquer dedução, e a limitação em 8% da redução do imposto devido em função da soma de deduções, entre as quais, a da Lei 6.321/76. Todavia, a Lei 8.541/92, ao instituir o adicional, estabeleceu que o mesmo seria calculado sobre a parcela do lucro real. E na apuração do lucro real computam-se as exclusões permitidas, entre as quais inclui-se o benefício fiscal do PAT. E a Lei 8.849/94 não muda esse quadro, apenas estabelecendo um limite para as deduções a serem feitas quando da apuração da base de cálculo do IRPJ e ratificando a impossibilidade de qualquer das deduções previstas em seu art. 6º ser procedida diretamente no adicional do imposto de renda, o qual não admite, em si, o cômputo de quaisquer exclusões.

Requer seja provido o recurso.

E suas contra-razões, a PFN se reporta aos argumentos da decisão recorrida.

É o relatório.



VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso é tempestivo e se fez acompanhar de liminar concedida em mandado de segurança, determinando que o recurso seja recebido independentemente do depósito prévio do valor correspondente a 30% da exigência. Dele tomo conhecimento.

Três são as matérias discutidas pela recorrente, a saber: a) se a denúncia espontânea afasta a multa de mora; b) caso devida a multa de mora, se esta deve ser lançada autonomamente, não sendo possível aplicar as regras da imputação; e c) se a dedução do valor pago ao PAT pode ser feita diretamente do lucro tributável para fins de imposto de renda.

1-Possibilidade de exclusão da multa de mora pela denúncia espontânea.

A regra da exclusão da responsabilidade em relação às penalidades fiscais, sem abranger a multa moratória já era praxe adotada pela administração fiscal antes mesmo da edição da Lei 5.172/66 (CTN). O Regulamento do antigo Imposto de Consumo (Dec. 45.422/59, que regulamentou as disposições do Decreto-lei 7.404, de 22/03/45 e suas alterações posteriores) estabelecia :

"Art. 407- Os contribuintes que procurarem espontaneamente a repartição arrecadadora, antes de qualquer procedimento fiscal, para sanar qualquer irregularidade, poderão ser atendidos independentemente de qualquer penalidade, excetuados os casos de falta de pagamento ou de atraso no seu recolhimento, hipótese em que o recolhimento será feito com as seguintes multas:

- a) de 10%(dez por cento)-quando se verificar até 20(vinte) dias da entrega do produto a consumo ou do término do prazo para recolhimento do imposto.
- b) de 20% (vinte por cento) – depois de 20 (vinte) até trinta dias; e
- c) de 50% (cinquenta por cento)- depois de 30 (trinta) dias."



Processo n.º : 13819.000493/98-19
Acórdão n.º : 101-92.846

O artigo 138 do CTN dispõe que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito arbitrado pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo depende de apuração.

Segundo Hiromi Higushi e Fabio Hiroshi Higushi, *"a responsabilidade de que trata o art. 138 não se refere ao pagamento do tributo ou ao cumprimento de obrigação acessória de fazer, mas trata-se da responsabilidade pessoal ou não do agente quanto ao crime, contravenção ou dolo referidos nos arts. 136 e 137 do CTN. O art. 138 está dizendo que a responsabilidade do agente quanto às infrações conceituadas em lei como crimes, contravenções ou dolo específico é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. O art. 138 não está dispensando multa moratória."*

É de se considerar, além disso, que o art. 138 do CTN, por se tratar de norma geral, norma de estrutura, e não de conduta, tem como destinatário o legislador ordinário, e não o sujeito passivo. Assim, as leis tributárias em vigor gozam da presunção de estarem de acordo com as regras gerais estabelecidas na Lei Complementar. O legislador ordinário, ao decretar as regras para implementação dos atos procedimentais que visam a dar eficácia às regras de incidência tributária, determinou que o adimplemento **espontâneo** fora do prazo da obrigação tributária sujeita-se à multa de mora. Portanto, outra conclusão não é possível senão a de que a exclusão de penalidades tratada no artigo 138 do CTN não abrange a multa de mora. Caso contrário, estaria configurada uma verdadeira contradição em seus termos. Não é possível admitir, ao mesmo tempo, que : a) todo recolhimento **espontâneo, fora do prazo**, só pode ser feito acompanhado da multa de mora (Lei 7.799/88, art. 74, Lei 8.218/91, art. 3º, Lei 8.383/91, art. 59, Lei 8.981/95, art. 84, Lei 9.430/96, art. 61) ; e b) se o recolhimento **fora do prazo** for feito de forma **espontânea**, afasta-se a multa de mora. A espontaneidade é pressuposto da incidência da multa de mora.

NE

Assim, admitir que a denúncia espontânea exclui a multa de mora implica negar eficácia à lei ordinária vigente, o que não pode ser feito por este Tribunal Administrativo.

2- Lançamento da multa isoladamente.

Até a edição da Lei 9.430/96 não havia previsão legal para lançamento isolado das multas proporcionais ao valor do imposto. Portanto, uma vez que o pagamento espontâneo fora do prazo deve ser acompanhado da multa de mora, o recolhimento o valor do imposto sem a multa de mora não extinguiu o crédito tributário, razão pela qual a autoridade administrativa, apoiada no artigo 163 do CTN, utilizava-se do método da imputação para considerar extinto parcialmente o crédito, e exigir, de ofício, a parcela não extinta .

A Lei 9.430/96 veio permitir a lavratura de auto de infração, apenas para exigência de multa ou de juros de mora (art. 43). Além disso, foi instituída a multa por lançamento de ofício, a ser exigida isoladamente, nos casos de pagamento ou recolhimento do tributo ou contribuição após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa moratória (Art. 44, I, c.c. § 1º, I).

Assim sendo, a partir de 01 de janeiro de 1997, constatado ter o contribuinte efetuado o pagamento do imposto ou contribuição fora do prazo desacompanhado da multa de mora, deve a administração formalizar a exigência da multa isolada prevista no art. 44 ,I, da Lei 9.430/96, não mais sendo aplicável o método da imputação.

3- Dedução do valor do PAT diretamente do lucro tributável

Conforme consta do Termo de Verificação e Constatação Fiscal, ao verificar os demonstrativos referentes ao cálculo da dedução para o Programa de Alimentação do Trabalhador, a auditoria constatou que o contribuinte adotou *“uma sistemática diferente daquela orientada pela Secretaria da Receita Federal e determinada pela lei, que consiste na dedução de 5% do imposto devido, até o limite dos gastos do contribuinte com tal Programa. Seu procedimento consistia em computar,*



como exclusão do lucro real.....o valor correspondente a 5% do lucro real.....Tal procedimento, portanto, não traria efeitos fiscais se o contribuinte não estivesse sujeito ao adicional de imposto de renda. Mas estando o contribuinte nessa condição, a partir do momento que reduz o lucro real, reduz também a parcela de incidência do adicional, fazendo com que a redução relativa ao Programa de Alimentação do Trabalhador reduza o montante apurado como adicional do imposto de renda."

De acordo com o disposto no artigo 1º da Lei 6.321, de 14 de abril de 1976, *"as pessoas jurídicas poderão deduzir, do lucro tributável, para fins de Imposto sobre a Renda, o dobro das despesas comprovadamente realizadas no período-base, em programas de alimentação do trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho, na forma que dispuser o regulamento desta Lei."*

O decreto regulamentador, ao determinar que o incentivo fosse utilizado mediante a dedução direta do valor do imposto devido, nenhum prejuízo traz ao contribuinte se este não está sujeito ao adicional do imposto de renda. Todavia, para os contribuintes sujeitos ao adicional, o Decreto 78.676/76 restringe onde a Lei não restringiu e, portanto, não pode prevalecer. É que, de acordo com a lei, o incentivo consiste em reduzir a base de cálculo do imposto (deduz-se a despesa em dobro). Assim, tanto o imposto como o adicional incidirão sobre uma base menor. Pelo decreto regulamentador, não se reduz a base de cálculo (deduz-se do imposto apurado valor equivalente à aplicação da alíquota sobre a despesa), e assim o adicional incide sobre valor maior.

A respeito desse dispositivo, comenta Noé Winkler :

“ A Lei instituidora do incentivo (nº 6.321/76) determinou como base de cálculo a dedução do *lucro tributável (real)* do dobro das despesas comprovadamente realizadas no período-base, em programas de alimentação.

Sua regulamentação, todavia, por motivo de operacionalidade, determinou que o incentivo fosse calculado através de dedução do imposto devido, valor equivalente à aplicação da alíquota cabível sobre as despesas de alimentação consideradas.

As duas formas apresentam o mesmo resultado. O regulamento contornou dificuldades, inclusive de contabilização, que gerariam distorções no balanço.

A partir, porém, do Decreto-lei nº 1.704/79, que instituiu adicionais ao imposto de renda da pessoa jurídica, sobre lucros acima de certo limite, a forma regulamentar de deduzir-se o

JOE

benefício fiscal diretamente do imposto – em lugar de redução do lucro real – veio trazer maiores encargos fiscais, onerando referido adicional.

O Tribunal Federal de Recursos, na Apelação em Mandado de Segurança de São Paulo nº 97.523 (DJ de 28/10/85), pronunciou-se no sentido de que 'o regulamento baixado, em instituindo nova base de cálculo, distanciou-se da lei, não podendo prevalecer, pois a matéria tocante à base de cálculo do imposto é reservada exclusivamente à lei.'

Não vemos, hoje, maior dificuldade em dar-se cumprimento ao texto da lei, visto que , após 1978 (DL nº 1.598/77), o livro de Apuração do Lucro Real – Lalur – tornou viável a solução do problema anteriormente existente."

A disposição contida no § 2º do art. 10 da Lei 8.541/92, que, aliás, já constava do Decreto-lei 1.704/79, ("*o valor do adicional será recolhido integralmente, não sendo permitidas quaisquer deduções*") não é afetada pelo cálculo do incentivo, dizendo respeito a deduções **sobre o adicional** , que é calculado sobre parcela **do lucro real**, o qual, por sua vez, já foi influenciado pelo incentivo **por determinação legal**.

Pelas razões expostas, dou provimento parcial ao recurso, apenas para manter a exigência da multa isolada, formalizada com base nos artigos 43 e 44, inc. I e seu § 1º, inc.II, da Lei 9.430/96, conforme auto de infração de fls 48/49.

Sala das Sessões - DF, em 19 de setembro de 1999



SANDRA MARIA FARONI

Processo n.º : 13819.000493/98-19
Acórdão n.º : 101-92.846

11

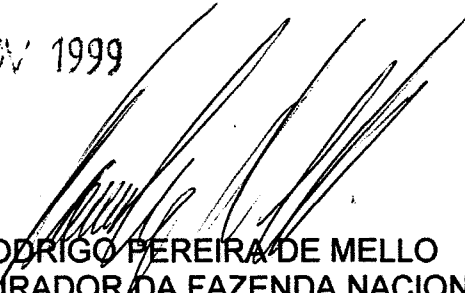
INTIMAÇÃO

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 n.º 55, de 16 de março de 1998 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília-DF, em 17 NOV 1999


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Ciente em 18 NOV 1999


RODRIGO PEREIRA DE MELLO
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL