

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 14052/003.532/92-71

Sessão de 15 de abril de 1997.

ACÓRDÃO Nº 101-90.903

RECURSO Nº: 105.809 - I.R.P.J. - Exercício de 1992

RECORRENTE: BRATA BRASÍLIA TAXI AÉREO LTDA.

RECORRIDA: D.R.F. EM BRASÍLIA - DF.

I.R.P.J. - ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. DIFERENÇA DE CORREÇÃO MONETÁRIA RESULTANTE DA APLICAÇÃO DOS ÍNDICES: I.P.C. E B.T.N.F. - Os encargos, custos ou despesas, somente serão adicionados ao lucro líquido do exercício, para fins de determinar o lucro real, quando: i) sejam indedutíveis segundo a legislação de regência; e ii) tenham sido computados em contas de resultado.

TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL. PARCELAMENTO DO DÉBITO. LITÍGIO. PERDA DO OBJETO. - Crédito tributário constituído por meio de lançamento "ex officio", em razão de apresentação involuntária da Declaração de Rendimentos ou resultante de irregularidades apuradas pela Fiscalização, está sujeito à penalidade prevista no artigo 728, II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980. Concedido o parcelamento para pagamento desse débito, o litígio anteriormente inaugurado perde seu objeto.

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.

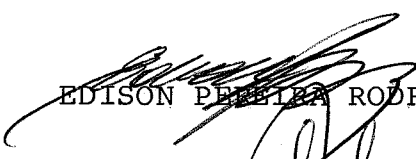
Recurso conhecido e provido.

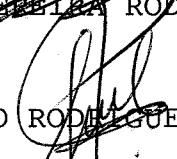


Acórdão nº 101-90.903

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BRATA BRASÍLIA TAXI AÉREO LTDA.

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

 EDISON PEREIRA RODRIGUES - PRESIDENTE

 SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL - RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 ABR 1997

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

PROCESSO Nº 14052/003.532/92-71

RECURSO Nº: 105.809

ACÓRDÃO Nº 101-90.903

RECORRENTE: BRATA BRASÍLIA TAXI AÉREO LTDA.

RECORRIDA: D.R.F. EM BRASÍLIA - DF.

R E L A T Ó R I O.

Em Sessão realizada no dia 21 de fevereiro de 1995, esta Câmara, através da Resolução nº 101-02.204, converteu o julgamento do presente processo em diligência, com vistas a que:

"... a repartição de origem preste as informações:

- a) efetivamente o débito declarado para o exercício de 1992 foi objeto de parcelamento?
- b) caso afirmativo, juntar cópia (legível) das peças principais do processo correspondente;
- c) a contribuinte, caso tenha ocorrido o alegado parcelamento, recolhe (eu) sistematicamente as parcelas nos prazos fixados?"

tendo sido feito, naquela oportunidade, o relato como abaixo se transcreve:

"BRATA BRASÍLIA TAXI AÉREO LTDA., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no C.G.C. -M.F. sob o nº 24.890.550/0001-91, não se conformando com a decisão proferida pelo Delegado da Receita Federal em Brasília-DF que, apreciando sua impugnação tempestivamente apresentada, manteve a exigência do crédito tributário formalizado através do Auto de Infração de fls. 16/23, recorre a este Conselho na pretensão de reforma da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

A matéria objeto do citado lançamento está descrita nestes termos:

"1 - DESP/CUSTO INDEDUTÍVEL (AJUSTE DO LUCRO REAL)

1 - DESPESAS INDEDUTÍVEIS DE CONTRIB. E DOAÇÕES

Glosa de despesa com contribuições e doações efetuadas, em virtude de exceder o limite estabelecido pela legislação do imposto de renda.

.....


PROCESSO Nº 14052/003.532/92-71

ACÓRDÃO Nº 101-90.903

2 - ENCARGO DE DEPRECIAÇÃO - DIF. IPC X BTNF

Insuficiência de adição ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real, a título de encargos de depreciação, acrescidos da respectiva correção monetária, correspondente a diferença entre a correção monetária com base no IPC e no BTN Fiscal (Lei 8.200/91, artigo terceiro):

2 - TRIBUTAÇÃO DO LUCRO REAL

1 - OMISSO IRPJ

Lançamento de ofício por ter deixado de oferecer à tributação, espontaneamente, o lucro real da declaração de rendimentos do exercício de 1992, correspondente ao período-base de 1991.

3 - MULTA SOBRE INFRAÇÃO APURADA

1 - MULTA P/ ATRASO 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."

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com protocolização da peça impugnativa de fls. 26 a 31, foi proferida decisão pela autoridade julgadora singular, cuja ementa tem esta redação:

'IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

DESPESAS INDEDUTÍVEIS

- CONTRIBUIÇÕES E DOAÇÕES excedentes ao limite estabelecido pela legislação do IR devem ser acrescidas ao lucro líquido para efeito de cálculo do lucro real, bem assim a diferença de correção monetária entre o IPC e o BTN FISCAL dos encargos de depreciação por serem indedutíveis.

OMISSO IRPJ E MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO

- A não apresentação da Declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica no prazo concedido pela autoridade competente autoriza o lançamento e a multa de ofício, como também a multa prevista na alínea "a", inciso I, do artigo 727 do RIR/80.

- IMPUGNAÇÃO INDEFERIDA."



PROCESSO Nº 14052/003.532/92-71

ACÓRDÃO Nº 101-90.903

Cientificada dessa decisão em 06 de abril de 1993 (A.R. de fls. 70), a contribuinte ingressou com recurso voluntário para esta Segunda Instância Administrativa, protocolizado em 05 de maio seguinte, conforme se constata às fls. 72 a 85.

Em consequência do solicitado por esta Câmara, foram produzidos os documentos de fls. 74 a 79, acompanhados da informação de fls. 80, nestes termos:

"Em cumprimento à resolução de fls. 68, informo que a empresa acima mencionada formalizou pedido de parcelamento do IRPJ, Contribuição Social e ILL, referente ao exercício de 1992, ano base 1991, conforme cópias juntadas a este processo, com fls. numeradas de 73 a 79."

É o relatório.

V O T O.

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator:

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

As questões versadas nos presentes autos, relacionadas com "ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO", "TRIBUTAÇÃO DO LUCRO REAL" e "MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTO", foram objeto de apreciação no Recurso protocolizado sob o nº 105.805, de interessa da empresa TRANSPORTADORA WADEL LTDA., pertencente ao mesmo grupo, razão pela qual transcrevo parte do voto então proferido:

"TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL

Como visto do relato, a contribuinte não contesta a lançamento tributário na parte que diz respeito ao Imposto de Renda devido em razão da apresentação da Declaração de Rendimentos para o exercício de 1992, sustentando haver solicitado parcelamento do débito correspondente, o que restou confirmado pela repartição de origem (fls. 95).

Com razão a recorrente quando registra: 

PROCESSO Nº 14052/003.532/92-71

ACÓRDÃO Nº 101-90.903

"... em razão do parcelamento do débito apurado, deveria a autoridade julgadora singular ter excluído da exigência, por não mais fazer parte do litígio, o tributo correspondente ao lucro real declarado no exercício de 1992, ano-base de 1991, como também os acréscimos legais constantes do débito confessado."

Vale dizer, uma vez deferido o pedido formulado pelo sujeito passivo para pagamento parcelado do débito, não há mais falar em litígio, cabendo a exclusão do correspondente crédito tributário e, de consequência, dos acréscimos legais cabíveis, vez que estes devem, forçosamente, integrar o valor consolidado daquele.

PENALIDADES APLICADAS

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 entrega do formulário utilizado para declaração dos rendimentos, no caso sob comento, se traduz como formalidade que não gera qualquer outra consequência 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.



PROCESSO Nº 14052/003.532/92-71

ACÓRDÃO Nº 101-90.903

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:



PROCESSO Nº 14052/003.532/92-71

ACÓRDÃO Nº 101-90.903

"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.



PROCESSO Nº 14052/003.532/92-71

ACÓRDÃO Nº 101-90.903

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.



PROCESSO Nº 14052/003.532/92-71

ACÓRDÃO Nº 101-90.903

ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO

Ainda na fase impugnativa a contribuinte sustentou ser improcedente a autuação, no que se refere aos "encargos de depreciação, acrescidos da respectiva correção monetária, correspondentes à diferença entre a correção monetária com base no IPC e no BTN Fiscal", vez que os correspondentes valores sequer teriam sido computados em conta de resultado.

A autoridade julgadora monocrática, mesmo consignando que (fls. 54):

"... somente será dedutível a partir do exercício financeiro de 1994 e que se for computada em conta de resultado, anteriormente ao período-base de 1993, deverá ser adicionada ao lucro líquido,..."

afasta-se do ponto nodal da controvérsia, para invocar o espírito da legislação de regência como colorário da tese de que:

"... o resultado fiscal (lucro real) da empresa seria o mesmo tenha ela contabilizado ou não a diferença verificada."

Sem adentrar ao mérito da questão relacionada como o indexador a ser utilizado, IPC ou BTNF, entendo que no caso a questão se resolveria com a simples apresentação, pela autoridade lançadora, da prova positiva do fato alegado, já que seria inviável à recorrente comprovar que não apropriou a parcela objeto da autuação, a menos que fossem exibidos todos os lançamentos contábeis efetuados e relacionados com os fatos ocorridos durante o ano de 1991, base do exercício de 1992.

Partindo do pressuposto de que efetivamente incorreu a apropriação dos encargos de depreciação e correspondente correção monetária, entendo caber razão à recorrente quando sustenta:

"Francamente, é completamente insustentável a posição assumida pela r. autoridade, pois: de um lado, fere frontalmente o princípio da legalidade a que se subsume o lançamento tributário, já que no afã de manter a exigência extrapola o comando dos dispositivos de regência e busca guarida no espírito dos mesmos, contudo, este entendimento não pode prosperar, na medida em que o precitado princípio da legalidade impõe ao aplicador da norma a estrita observância da lei positiva, sendo defeso a cobrança de tributo com fundamento na intenção ou no espírito do legislador; de outro lado, equivoca-se inteiramente o ilustre julgador ao afirmar que o "lucro real da empresa seria o mesmo tenha ela contabilizado ou não a diferença verificada", basta ver a diferença de tributo devido resultante da pretendida inclusão do valor ao lucro líquido do exercício para apuração do lucro real, ora questionada. A prevalecer tal entendimento, o lucro real declarado, no qual se valeu a fiscalização para cobrar o imposto apurado na declaração, deveria ser excluído da mesma importância, para obter-se a igualdade deduzida na decisão recorrida."

Merece reforma, portanto, a decisão da autoridade julgadora singular.



PROCESSO Nº 14052/003.532/92-71

ACÓRDÃO Nº 101-90.903

CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO

Os argumentos apresentados pelo sujeito passivo, na fase impugnativa, estão centrados na firme convicção de que em consequência da desindexação da economia, e tendo presente que a Lei nº 8.200, de 1991, só foi regulamentada em novembro daquele ano, com a edição do Decreto nº 332, de 1991, o que tornaria insustentável o lançamento na parte relacionada com a correção monetária do balanço.

A exigência tributária foi constituída por constatado insuficiência no cálculo da correção monetária, valendo dizer que o resultado apurado ficou aquém daquele que seria alcançado caso os cálculos tivessem sido efetuados segundo as regras impostas pela legislação de regência.

Quando se fala em insuficiência significa dizer que houve correção monetária do balanço, apenas não foram plenamente observados os comando legais que regem a matéria. Tal circunstância fica evidenciada quando se tem presente a assertiva feita na contestação de fls. 42/45:

"15. Em outras palavras, a Lei nº 7.799/89, continua com plena vigência, só que o indexador - a partir de fevereiro de 1991 - passou a ser o INPC. Esse entendimento foi observado, pela impugnante, ao proceder a correção das demais contas, para as quais a Lei nº 7.799/89 determinava a obrigatoriedade de correção."

Entendo que a decisão recorrida, no particular, não merece reparos.

No que pertine à glosa dos gastos apropriados a título de contribuições e doações, a recorrente reconheceu a procedência da exigência, insurgindo-se apenas quanto à multa aplicada com fundamento no artigo 17 do Decreto-lei nº 1.967, de 1982, matéria objeto de apreciação em item anterior, cuja conclusão foi pela inaplicabilidade do gravame por se tratar, no caso, de exigência formalizada através de procedimento de ofício, e como tal sujeita a penalidade específica."

Resta evidenciado, portanto, que tendo a contribuinte obtido parcelamento do débito correspondente à glosa dos gastos com contribuições e doações e do lucro real declarado, o litígio anteriormente inaugurado deixou de existir, razão pela qual não cabe a esta Câmara se manifestar, até porque não há recurso voluntário, por falta de objeto.



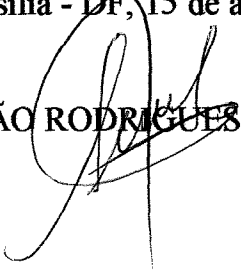
PROCESSO Nº 14052/003.532/92-71

ACÓRDÃO Nº 101-90.903

Quanto às demais matérias, ou seja, encargos de depreciação e aplicação de penalidade por atraso na entrega da Declaração de Rendimentos, entendo não poder subsistir o lançamento tributário, por carência de amparo legal.

Voto, pois, no sentido de que seja dado provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo.

Brasília - DF, 15 de abril de 1997.


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.