

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº 14052/003.535/92-60

Sessão de 15 de abril de 1997

ACÓRDÃO Nº 101-90.901

RECURSO Nº: 105.805 I.R.P.J. - Exercício de 1992

RECORRENTE: TRANSPORTADORA WADEL 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, 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.

CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO. INSUFICIÊNCIA NO CÁLCULO. - "Ex vi" do disposto no artigo 1º da Lei nº 8.200, de 1991, a correção monetária das demonstrações financeiras será procedida, a partir do mês de fevereiro de 1991, tendo por base a variação ocorrida de acordo com o Índice Nacional de Preços ao Consumidor - INPC.

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, em parte.



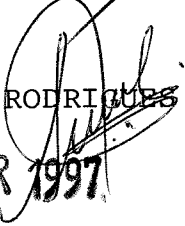
Acórdão nº 101-90.901

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TRANSPORTADORA WADEL LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.



EDISON PEREIRA RODRIGUES - PRESIDENTE



SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL - RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 ABR 1997

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.

PROCESSO Nº 14052/003.535/92-60

RECURSO Nº: 105.805

ACÓRDÃO Nº 101-90.901

RECORRENTE: TRANSPORTADORA WADEL 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 101-02.202, 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:

TRANSPORTADORA WADEL LTDA., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no C.G.C. - M.F. sob o nº 00.053.165/0001-21, 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. 24/29, 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 - ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO - DIF. IPC X BTNF



ACÓRDÃO Nº 101-90.901

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 - CORREÇÃO MONETÁRIA

1. LUCROS ANTECIPADOS

Insuficiência de correção monetária do balanço na conta "Contas Diretores s/Ret. Lucros" que registra Distribuição de Lucros por conta de período-base ainda não encerrado:

.....

4 - 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. 34 a 40, foi proferida decisão pela autoridade julgadora singular, cuja ementa tem esta redação:

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

DESPESAS INDEDUTÍVEIS

- A diferença de correção monetária entre IPC e o BTN FISCAL dos encargos de depreciação por serem indedutíveis devem ser acrescida ao lucro líquido para efeito de cálculo do lucro real.

A

ACÓRDÃO Nº 101-90.901

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.

- LUCROS ANTECIPADOS - CORREÇÃO MONETÁRIA

Os lucros ou dividendos pagos ou creditados por conta de resultado de período-base ainda não encerrado serão registrados em conta redutora do patrimônio líquido, cujo saldo será corrigido monetariamente na forma da Lei (artigo 1º da Lei 8.200/91 e 7º da Lei 7.799/89).

- IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE."

Cientificada dessa decisão em 06 de abril de 1993, a contribuinte ingressou com recurso voluntário para esta Segunda Instância Administrativa, protocolizado em 05 de maio seguinte, onde sustenta em resumo:

I - ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO

a) como já mencionado na fase impugnativa, insiste em que nenhum dos dispositivos legais invocados na peça básica determinou a inclusão da correção monetária das depreciações ao Lucro Líquido, mas tão somente os valores que foram computados em conta de resultados;

b) ainda perante a autoridade julgadora de primeiro grau ressaltou a recorrente que o equívoco talvez tenha resultado das orientações contadas no MAJUR/92, que a referir-se a tais encargos, aduziu entre parênteses "acrescidos da respectiva correção monetária", cabendo ressaltar, por relevante, que os elaboradores do Manual não pretenderam ampliar o alcance do Decreto nº 332/91, mesmo porque tal instrumento não teria força hierárquica para tal, sendo objetivo da orientação traçada tão somente esclarecer que a variação monetária dos duodécimos das depreciações, que porventura tivessem sido excluídos do Lucro Líquido do exercício, deveriam ser a ele adicionados para efeito de apuração do Lucro Real;

c) só se pode cogitar de adição ao lucro líquido do exercício na determinação do lucro real de valores que dele tenham sido subtraídos anteriormente, e que, nos termos da legislação de regência, não sejam dedutíveis da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, conforme expressamente determina o artigo 387 do Regulamento aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980;

d) admite a autoridade recorrida que a recorrente não deduziu do seu lucro líquido a correção monetária das depreciações, não obstante, procura manter a exigência sob o fundamento de que o correto espírito dos citados atos legais equivalem a dizer que o resultado fiscal da empresa seria o mesmo tenha ela contabilizado ou não a diferença verificada;



ACÓRDÃO Nº 101-90.901

e) é completamente insustentável a posição assumida pela autoridade julgadora monocrática, 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 recorrente seria o mesmo tenha ela contabilizado ou não a diferença verificada, bastando ver a diferença de tributo devido resultante da pretensa inclusão do valor ao lucro líquido do exercício para apuração do lucro real, ora questionada;

f) tendo em vista que nem a Lei nº 8.200/91, nem o Decreto que a regulamentou determinaram a adição da correção monetária da depreciação ao lucro líquido do exercício na determinação do lucro real, e, considerando, por outro lado, que o artigo 387, I, do Regulamento aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980, estabelece que as adições a serem feitas restringem-se aos valores deduzidos na apuração do lucro líquido que de acordo com a legislação em vigor não sejam dedutíveis na determinação do lucro real, impõe-se a reforma da decisão recorrida, no particular.

II - TRIBUTAÇÃO DO LUCRO REAL

a) a recorrente não tem nada a contestar quanto à exigência do tributo que foi deixado de recolher espontaneamente, até porque, como provam os documentos juntados, foi concedido parcelamento do débito e os recolhimentos das parcelas estão sendo realizados rigorosamente dentro do prazo e nas condições pactuadas;

b) discorda, no entanto, no que se refere à apenação imposta pela Fiscalização, pois foram aplicadas multas por atraso na entrega da Declaração de Rendimento e por lançamento de ofício, devendo ser ressaltado que, em razão do parcelamento do débito, deveria a autoridade julgadora de primeiro grau 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 aos acréscimos legais constantes do débito confessado.

III - CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO

a) ratifica a recorrente todos os argumentos expendidos na fase impugnativa, ressaltando que o fato de ter ocorrido desindexação da economia, através da Lei nº 8.177, de 1991, inexistia indexador para ser aplicado no caso de correção das demonstrações financeiras, o que só aconteceu com o advento da Lei nº 8.200, de 1991, regulamentada pelo Decreto nº 332, também de 1991;

b) inorre a alegada insuficiência de correção monetária, pois, como demonstrado, no período questionado não havia indexador oficial que pudesse ser aplicado na correção monetária dos valores registrados nas mencionadas peças contábeis.



ACÓRDÃO Nº 101-90.901

IV - MULTA DE MORA

- a) além de demonstrar que entregou sua Declaração de Rendimentos dentro do prazo que lhe foi concedido pela autoridade competente, restou evidenciado na impugnação a total improcedência da multa aplicada, mas a decisão recorrida, estranhamente, manteve a incidência da penalidade;
- b) a multa prevista no artigo 17 do Decreto-lei nº 1967, com a redação que lhe foi dada pelo artigo 8º do Decreto-lei nº 1968, ambos de 1982, tem por finalidade forçar o contribuinte a declarar seus rendimentos, seja espontaneamente seja mediante intimação para fazê-lo, sendo certo que a multa incide ainda quando pago integralmente o tributo, se o contribuinte deixa de declarar seus rendimentos, situação que fica evidenciada quando se tem presente a orientação traçada através da Instrução Normativa nº 35, de 1985, que determina seja o pagamento da multa por atraso na entrega da declaração, efetuada por ocasião de sua apresentação, e comprovado o recolhimento da penalidade mediante apresentação, no ato da entrega do formulário, do DARF autenticado;
- c) ao contrário do que foi afirmado pela autoridade julgadora singular, a jurisprudência emanada deste Conselho se firmou no sentido de que a multa moratória instituída pelo Decreto-lei nº 1967, de 1982, não tem aplicação quando o tributo for exigido através de lançamento "*ex officio*";
- d) como comprovado através dos documentos juntados por cópias, a recorrente obteve parcelamento para pagamento do tributo, sendo que no cálculo do débito foi aplicada a multa moratória de que cuida o artigo 59 da Lei nº 8.383, de 1991, ou seja, o imposto restou majorado da multa de mora de 20%, calculada sobre o imposto corrigido monetariamente;
- e) seja em razão de haver a recorrente apresentado a Declaração de Rendimentos dentro do prazo que lhe foi concedido, seja porque já foi apenada com multa de mesma natureza, mais gravosa, a incidência da multa prevista no artigo 7º do Decreto-lei nº 1967, de 1982, não pode prevalecer.

V - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO

- a) não se concebe que um mesmo ato possa irradiar consequências tão diversas e, na verdade, conflitantes e contraditórias, cabendo decidir se se reconhece que a recorrente apresentou Declaração de Rendimentos fora do prazo, cabendo, nesse caso, a multa moratória de 20%, o que acabou por prevalecer no caso em questão, inclusive com o parcelamento da dívida, ou se entende que o lançamento foi feito de ofício e, então, a penalidade aplicável tem natureza não compensatória, percentual diverso e capitulação legal própria;
- b) o que não se concebe é pretender-se aplicar a um mesmo fato duas ou mais penalidades com natureza e hipóteses de incidência diversas, pois não se pode olvidar, por relevante, que o parágrafo terceiro do artigo quinto da Instrução Normativa SRF/PGFN nº 01, de 1980, reconhece que a multa de mora não deve ser aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício, e vice-versa;

ACÓRDÃO Nº 101-90.901

c) por último, deve ser ressaltado que o simples fato de haver a Fiscalização recebido o formulário da Declaração de Rendimentos, já comprova que ainda não havia sido iniciado o processo de lançamento de ofício, pois, caso contrário, estaria sendo infringido o disposto no artigo 615 do Regulamento aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980, o qual veda tal possibilidade, sendo certo que o recebimento da Declaração, mais ainda, o parcelamento do débito correspondente, atestam que o tratamento dado à recorrente era de "omisso", tendo a Fiscalização, por iniciativa própria, aplicado outras penalidades cujas hipóteses legais não se aplicam ao caso concreto;

d) deve-se atentar, por relevante, para o decidido através do Acórdão nº 105-5.807, de 1991, onde se reconhece que a intimação feita para que o contribuinte considerado omissor promova a entrega da declaração de rendimentos, não caracteriza o início do procedimento de ofício, vez que, de outra forma, ao apresentar a declaração exigida, estaria a repartição fiscal impedida de recepcioná-la por força do disposto no artigo 615 do citado R.I.R.;

e) apenas para efeito de argumentação, ainda que se possa admitir sejam aplicáveis as sanções indicadas no Auto de Infração, ainda assim teria que ser reparado o erro cometido pelos autuantes, consistente na aplicação da penalidade instituída pelo artigo 7º do Decreto-lei nº 1967, de 1982, sobre o crédito tributário apurado, quando mencionada penalidade deve incidir sobre o valor do imposto devido na declaração de rendimentos."

Em consequência do solicitado por esta Câmara, foram produzidos os documentos de fls. 89 a 94, acompanhados da informação de fls. 95, nestes termos:

"Em cumprimento à resolução de fls. 86, 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 88 a 94."

É o relatório.



ACÓRDÃO Nº 101-90.901

V O T O.

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator:

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

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:

“... 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.



ACÓRDÃO Nº 101-90.901

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 e entrega espontânea da declaração de rendimentos.

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

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

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

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

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

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



ACÓRDÃO Nº 101-90.901

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.



ACÓRDÃO Nº 101-90.901

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:



ACÓRDÃO Nº 101-90.901

"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.

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:



ACÓRDÃO Nº 101-90.901

"... 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.

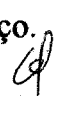
Partindo do pressuposto de que efetivamente inocorreu a apropriação dos encargos de depreciação e correspondente correção monetária, entendo caber razão à recorrente quando sustenta:

"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.

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.



ACÓRDÃO Nº 101-90.901

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.

Voto, pois, no sentido de que seja dado provimento, em parte, ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo, para:

- i) excluir da tributação a parcela de Cr\$ 538.848.309,05;
- ii) afastar a imposição da penalidade prevista no artigo 17 do Decreto-lei nº 1.967, de 1982;
- iii) considerar que o litígio perdeu seu objeto na parte em que a recorrente obteve parcelamento do débito confessado.

Brasília-DF, 15 de abril de 1997.

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.