



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.000996/90-41
Recurso nº : 116.432
Matéria : IRPJ E OUTROS - EXERCÍCIO FINANCEIRO DE 1987
Recorrente : ALBA QUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida : DRJ EM SÃO PAULO / SP
Sessão de : 14 de julho de 1998
Acórdão nº : 103-19.510

OMISSÃO DE RECEITA - PASSIVO FICTÍCIO: A existência de títulos pagos e arrolados como pendentes por ocasião do balanço, bem como a não comprovação adequada de tais obrigações, caracterizam omissão de receita, comprovando a manutenção de passivo fictício.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO EM LANÇAMENTO - Acerca dos institutos jurídicos aqui trazidos à colagem, o Egrégio Tribunal Federal de Recursos consolidou esse entendimento em jurisprudência remansosa, que foi traduzida do seguinte modo na Súmula 153:

"Constituído, no quinquênio, através de auto de infração ou notificação de lançamento, o crédito tributário, não há falar em decadência, fluindo, a partir daí, em princípio, o prazo prescricional, que, todavia, fica em suspenso, até que sejam decididos os recursos administrativos." O acórdão recorrido seguiu essa vertente, citando acórdãos do Colendo Supremo Tribunal Federal, in verbis:

"A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que, no intervalo entre a lavratura do auto de infração e a decisão definitiva do recurso administrativo que tenha sido interposto pelo contribuinte, não corre prazo decadencial ou prescricional."

MULTAS FISCAIS DE NATUREZA TRIBUTÁRIA - DEDUTIBILIDADE - As multas de mora de natureza compensatórias (não administrativas) por inadimplência de tributos e contribuições, sem a natureza de provisão, são dedutíveis, desde que não configurem sanção indenizatória ou punitiva, a teor do artigo 3º do Código Tributário Nacional. Legítima, em defluência, a dedutibilidade de multas ao FGTS e ao IAPAS (modalidade Contribuição Social) por terem características de tributos, conforme reconhecimento da Secretaria da Receita Federal (PN-CST nº 174, de 25.09.74 - D.O.U. de 22.10.74) e reiterada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ALBA QUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.000996/90-41
Acórdão nº : 103-19.510

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas, e no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da tributação a importância de Cz\$ 64.677,04 e ajustar o valor do adicional do IRPJ, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


NEICYR DE ALMEIDA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 28 AGO 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: EDSON VIANNA DE BRITO, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO, SANDRA MARIA DIAS NUNES, SILVIO GOMES CARDOZO E VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.000996/90-41
Acórdão nº : 103-19.510

Recurso nº : 116.432
Recorrente : ALBA QUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

RELATÓRIO

ALBA QUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., empresa já devidamente qualificada na peça vestibular dos presentes autos, recorre a este Colegiado, da Decisão monocrática que manteve, parcialmente, a imposição fiscal constante de fls. 73/81.

A acusação fiscal estriba-se, basilamente, na constatação de passivo fictício, caracterizado pela existência na conta fornecedores de obrigações já pagas e passivo não comprovado, bem como dedutibilidade de multas de natureza não compensatórias no ano-base de 1986. O montante exigido, com os consectários legais, atinge a cifra de 271.777,68 BTNF, com enquadramento legal arrimado nos artigos 157 - parágrafo 1º, 158, 180, 191, parágrafo 4º, do artigo 225, 387 - inciso II - todos do RIR/80.

Cientificada das exigências, em 19.12.89, com aposição de assinaturas do responsável pela recorrente, às fls. 73 (verso) e 79, irresignada, apresentou o seu feito contestatório, em 18.01.90 (fls. 83/89), do qual se extrai, em síntese, as seguintes inconformações:

- a) que os agentes fiscais não identificaram especificamente a composição do valor de Ncz\$ 11.563,44 - parte glosada da conta fornecedores;
- b) no primeiro demonstrativo (fls. 11 a 58), foram assinalados os itens 023, 044, 149, 150, 151, 203, 263, 265, 275, 324, 844, 939 a 957, cujas comprovações de liquidação foram recusadas. Os itens 150 e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.000996/90-41
Acórdão nº : 103-19.510

151 descritos acima, no valor de CR\$ 188.194,00 foram relacionados indevidamente no Demonstrativo. Refere-se ao pagamento adiantado de mercadorias em trânsito e foram deduzidos da conta Passivo de Fornecedores, conforme composição conta 5681-2;

c) os itens 203 e 844 que aparecem como liquidados em 22.12.86, foram relacionados indevidamente no Demonstrativo e devem ser deduzidos do total da relação, que passa de CZ\$ 72.655.674,82 para CZ\$ 72.649.281,61;

d) no segundo demonstrativo (fls. 59 a 65), foram assinalados os itens 26, 32, 45, 69, 77, 79, 82, 89, 90, 91, 95, 99, 105, 109, 118, 136, 137 e 142, cujas comparações de liquidação foram recusadas;

e) no terceiro demonstrativo (fls. 66 a 72), foram assinalados todos os itens por terem sido pagos nos dois últimos dias de 1986.

Alega ainda improceder a exigência, não obstante a liquidação dos títulos ter-se dado no ano-base de 1986, não se constatou a existência de saldo credor de caixa. Por outro lado, é freqüente a ocorrência de indisponibilidade dos comprovantes bancários de quitações quando adstritos aos movimentos bancários.

Relativamente à verba glosada de NCZ\$ 74,14, da conta multas, houve equívoco, já que o fisco não avaliou os demonstrativos apresentados pela autuada. Ali estão discriminadas, na coluna "dedutível", multas não fiscais, como multas do FGTS, multas no pagamento da EMBRATEL etc. e algumas multas fiscais, de natureza compensatórias ou sobre infrações que não resultam falta ou insuficiência de pagamento de tributo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.000996/90-41
Acórdão nº : 103-19.510

A autoridade lançadora manifesta-se às fls. 227/228 sobre a impugnação apresentada, a saber:

1) acolhimento dos documentos comprobatórios do pagamento de duplicatas mencionadas nos itens do Demonstrativo do Passivo sob os números 023, 044, 263, 275 (fls. 12, 13, 23 e 24), 90, 91, 95, 99 e 137 (fls. 63/65), no total de CZ\$ 25.271,68;

2) exoneração da conta MULTAS a título de pagamento de aluguel de circuito de dados, no valor de CZ\$ 11.447,33. Mantém-se, pois, a glosa de CZ\$ 62.964,77;

3) quanto aos itens sob os n°s 150, 151, 203 e 844 - objeto de diligência fiscal (fls. 246/247), constatou-se que as duplicatas de emissão da Cia. Petroquímica de Camaçari, de números 42.794 e 42.895, quitadas em 22.12.86, tendo sido regularizadas contabilmente em 24.01.87, a débito da conta fornecedores e a crédito de Pagamento Antecipado a Fornecedores (fls. 246).

4) As duplicatas de números 396 e 86.741, emitidas pela Chamatex Materiais Contra Incêndio Ltda. e Aço Inafer S/A, respectivamente, foram liquidadas em 22.12.86.

A autoridade de primeiro grau, através da decisão DRJ/SP nº 5.295/96 - 11.1426, de 08.07.96, considerou a ação fiscal parcialmente procedente e constante da seguinte ementa:

**PASSIVO FICTÍCIO - Caracteriza Passivo Fictício a não comprovação do Passivo designado no Balanço, incluindo a manutenção de obrigações já pagas em 1986 e de itens cuja entrada, na empresa, ocorreu em 1987.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.000996/90-41
Acórdão nº : 103-19.510

DESPESAS OPERACIONAIS - MULTAS - Não são dedutíveis como custo ou despesa operacional, as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributos."

Cientificada da decisão, em 02.12.96 (fls. 275) - verso, inconformada, apresentou o seu feito recursal, em 20.12.96 (fls. 276/295), alegando, em síntese o que se segue:

A) - DO DIREITO

1 - Que os autos de infrações acima referidos não devem prosperar, tendo em vista que os créditos a eles relativos foram alcançados pela prescrição, consoante disposto no artigo 174 do CTN;

2 - em sendo o crédito tributário constituído quando da lavratura do auto de infração, começando, pois, a correr o prazo prescricional, tendo em vista inocorrência das hipóteses elencadas pelo artigo 174 em comento;

3 - que, no caso em tela, o processo ficou parado, sem qualquer manifestação, por mais de cinco anos na repartição, não se podendo invocar aqui que a prescrição estava suspensa ou interrompida pela pura e simples apresentação de defesa, impugnação ou reclamação instaurando o processo administrativo;

4 - a prevalecer a tese da não prescrição, é inarredável admitir que tal auto de infração equivale à notificação a que se refere o parágrafo único do artigo 173 do CTN. Neste caso os referidos processos foram alcançados pela decadência;

5 - a teor dos artigos 113 e 139 do CTN, a obrigação "ex lege" criar-se-ia com a ocorrência do fato gerador - uma situação objetiva que só com o lançamento se subjetivaria. Desta forma, o Termo Inicial de decadência, constante dos incisos I e II do artigo 173 do CTN, começa com o nascimento do direito de impor, vale dizer, de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.000996/90-41

Acórdão nº : 103-19.510

lançar. No caso de lançamento que tem por base de cálculo o período anual anterior, o fato tributável ou gerador surge no primeiro dia do exercício anterior seguinte, a partir deste dia primeiro começa a correr o prazo fatal de cinco anos. Partindo desta premissa, temos que já se passaram 09 anos da ocorrência do fato gerador e da decisão que julgou o processo administrativo, decaindo o direito de a Fazenda Pública lançar o débito.

B) - DO MÉRITO

No mérito reproduz as mesmas inconformações já expendidas em sua peça vestibular. Aduz, de forma apartada que:

1 - Como se pode constatar, a verba glosada a título de multas, no montante de NCZ\$ 74,14, contempla penalidades não fiscais tais como multas FGTS, multas no pagamento de conta da Embratel etc. Algumas fiscais, de natureza compensatórias e outras que não resultaram de falta ou insuficiência de pagamento do tributo, sendo, pois, dedutíveis.

2 - Que os fatos econômicos não são refletidos no balanço da empresa, mormente quando dependem de conciliação bancária que não guardam o mesmo compasso da escrituração bancária, máxime no último dia do balanço;

3 - a presunção, no direito tributário, quando muito, justifica o início da ação fiscal. Incabível em sede de mérito ou fundamento legal. O artigo 180 do RIR/80 apenas autoriza a presunção como ponto de partida de procedimento inquiridor, mas não autoriza a presunção *juris et jure*. Cabe ao Agente Fiscal aferir os indícios presuntivos.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.000996/90-41
Acórdão nº : 103-19.510

VOTO

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator

PRELIMINARES DE NULIDADE

A irresignação da recorrente em sede de preliminar de nulidade, estriba-se em duas óticas distintas - dois institutos juridicamente díspares:

Inicialmente assevera que os autos não devem prosperar, tendo em vista que os créditos a eles relativos foram alcançados pela prescrição, a teor do artigo 174 do CTN, mais especificamente em seu parágrafo único. Defende-se que os processos ficaram parados na repartição, sem qualquer manifestação, por mais de cinco anos. Incabível *invocar aqui que a prescrição estava suspensa ou interrompida pela pura e simples apresentação de defesa.*

Inarredável, por outro lado, ser o auto de infração equivalente à notificação a que se refere o parágrafo único do artigo 173 do CTN. Neste caso, temos o instituto da decadência. Isto posto e com arrimo nos artigos 113 e 139, há de se distinguir obrigação tributária e crédito tributário. Desta forma, o termo inicial de decadência, constante dos incisos I e II do artigo 173 do CTN, começa com o direito de lançar obedecido o período anual anterior, como base de cálculo.

Destarte, *o fato tributável ou gerador surge no primeiro dia do exercício anterior seguinte*, iniciando-se, a partir do primeiro dia, o prazo fatal de cinco anos. Após nove anos da ocorrência do fato gerador e da decisão monocrática, decaiu o direito de a Fazenda Pública lançar o referido débito. *Estas as razões de defesa.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.000996/90-41
Acórdão nº : 103-19.510

A primeira indagação diz respeito à certeza e exigibilidade do crédito tributário a partir da notificação de lançamento havida em 19.12.89 (fls.79). *A certeza se configura quando inexistente controvérsia a seu respeito; ou existente, se não se colima a sua contestação; exigível, quando não se suscitam restrições sobre a sua atualidade* (Instituciones del Proceso Civil, trad. de Santiago Sentis Melendo, Ejea, Buenos Aires, 1973, Vol. I, p. 271).

In Vocabulário Jurídico de De. Plácido e Silva, ver-se-á no verbete exigibilidade, entre outras, a seguinte definição: "Na técnica forense, a exigibilidade traz o sentido de executabilidade das obrigações, pelo que se entendem líquidas e certas já vencidas. E acrescenta: "O vencimento da obrigação é um dos elementos de sua exigibilidade, pois, enquanto não vencida a obrigação, não se considera exigível."

É consabido que o artigo 151, em seu inciso III, determina que "as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo administrativo" suspendem a exigibilidade do crédito tributário, em consonância com o artigo 141 do mesmo Código Tributário Nacional.

Paulo de Barros Carvalho, In Curso de Direito Tributário, Saraiva 5a. ed., p.315, assim se posiciona acerca da temática: "Lavrado o ato de lançamento, o sujeito passivo é notificado, por exemplo, a recolher o débito dentro de trinta dias ou a impugná-lo, no mesmo espaço de tempo. É evidente que nesse intervalo a Fazenda ainda não está investida da titularidade da ação de cobrança, não podendo, por via de consequência, ser considerada inerte. Se o suposto devedor impugnar a exigência, de acordo com as fórmulas do procedimento administrativo específico, a exigibilidade ficará suspensa, mas o prazo de prescrição não terá sequer iniciado."

No que se refere à arguição de decadência do direito de a Fazenda Pública promover o lançamento, de se notar que o fato gerador do Imposto de renda



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.000996/90-41
Acórdão nº : 103-19.510

ocorre no último dia do mês do ano-base a que se referir, no caso, 31.12.1986. O lançamento, com exigência do crédito tributário, em 19.12.89 a teor do artigo 142 do CTN. Isto posto, face ao artigo 173 - inciso I, do CTN, a ação administrativa operou-se, tempestivamente. Afastável a hipótese decadência.

Como envoltório dos institutos jurídicos aqui trazidos à colagem, o Egrégio Tribunal Federal de Recursos consolidou esse entendimento em jurisprudência remansosa, que foi traduzida do seguinte modo na Súmula 153:

"Constituído, no quinquênio, através de auto de infração ou notificação de lançamento, o crédito tributário, não há falar em decadência, fluindo, a partir daí, em princípio, o prazo prescricional, que, todavia, fica em suspenso, até que sejam decididos os recursos administrativos." O acórdão recorrido seguiu essa vertente, citando acórdãos do Colendo Supremo Tribunal Federal, in verbis:

"A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que, no intervalo entre a lavratura do auto de infração e a decisão definitiva do recurso administrativo que tenha sido interposto pelo contribuinte, não corre prazo decadencial ou prescricional."

Face ao exposto rejeito as preliminares de decadência suscitadas.

QUANTO AO MÉRITO

Superadas as preliminares alçadas pela recorrente, a questão de mérito cinge-se a aspectos factuais acerca, inicialmente, dos três demonstrativos da composição do passivo circulante da recorrente:

Inicialmente, no que pertine, mister se faz delimitar o litígio: do primeiro Demonstrativo, o item sob o nº 149 (cento e quarenta e nove) não integrou a exigência; o de número 99 (noventa e nove), já exonerado em primeiro grau decisório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.000996/90-41
Acórdão nº : 103-19.510

O passivo fictício ao abrigo do artigo 180 do RIR/80 é uma presunção legal "*juris tantum*" que não prescinde de provas robustas - absolutas, para derruir a imposição fiscal. A simples exibição de extratos bancários nem sempre coincidentes com os valores da obrigação; as cópias de cheques produzidas pela contribuinte, ainda que, em alguns casos, relacionadas com o extrato bancário; e a existência de relação emitida por meio eletrônico da lavra da recorrente, portanto unilateral, não têm o condão de impor certeza e segurança jurídicas para afastar a presunção que se lhe impõe.

Obediente a estes princípios, reconheço que os itens sob os números 26 (vinte e seis) e 79 (setenta e nove), devam merecer, ao reverso, melhor sorte: a uma, porque às fls. de n.ºs. 169 c/c com a de n.º 170, exibem documento fiscal e respectiva liquidação através extrato bancário, no montante de CZ\$ 1.697,00; a duas, face a existência de cópia de cheque (fls. 179) e extrato bancário denotador de débito em conta-corrente, em montante coincidente com a obrigação, no valor de CZ\$ 1.465,40.

Contrário-senso, não vejo íntima correlação entre saldo credor e passivo fictício ainda que os dois fenômenos não sejam mutuamente excludentes. O Passivo fictício, por presunção, denota que os recursos utilizados para o pagamento das obrigações não se submeteram à imposição fiscal, mantidos que foram à margem da escrituração, sendo internados na escrita contábil, ulteriormente. De outra forma, seria admitir, perenemente, a existência concomitante de ambas as infrações, inferindo-se se fictício, similarmente, o saldo devedor de caixa da empresa.

Por derradeiro, insta assentar que as presunções têm por base a própria lei. Destarte, a teor do artigo 180 do RIR/80, se o fisco constatar a existência, no passivo, de obrigações já pagas, tem-se configurado, salvo prova em contrário, a presunção de omissão de receitas. A investigação, que culminou na imputação



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.000996/90-41
Acórdão nº : 103-19.510

tributária, teve, como marco inicial, as intimações de fls. 1, 2 e 3 do presente processo. Por outro lado, a ementa ao acórdão de nº 101-76.051 (D.O.U. de 08.12.87), retratada pela contribuinte, trata do caso em que, existindo e demonstradas ao fisco, as duplicatas cujos valores constavam do passivo da empresa, aceitou-se, como prova, os seus referidos valores constantes dos extratos bancários, ainda que não correlacionados com a conciliação bancária. Diferente, entretanto, não foi a conduta do fisco e dos julgadores de primeiro e segundo graus diante dos mesmos elementos de provas. Ademais, conforme afirmara a recorrente, decorridos mais de 9 (nove) anos da ciência da imposição fiscal, os elementos de prova, tais como triplicatas, declarações expressas minudentes de fornecedores e outros, deveriam ter sido hauridas pela recorrente para infirmar a exigência. Procuo e não os acho nos autos do processo em referência. Isto posto, dou provimento parcial a este item.

Com relação à glosa de multas consideradas pela recorrente como dedutíveis, creio merecedora de reparos:

Inicialmente, trago à colagem o artigo 2º, da Lei nº 5.107, de 13.09.96, após a sua normatização: *"Para os fins previstos nesta Lei, todas as empresas sujeitas à Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) ficam obrigadas a depositar, até o dia 20 (vinte) de cada mês, em conta bancária vinculada, importância correspondente a 8% (oito por cento) da remuneração paga no mês anterior a cada empregado, optante ou não, excluídas as parcelas não mencionadas nos artigos 457 e 458 da CLT."*

Com supedâneo na dicção do artigo 3º do CTN e, ainda, robustecido pelo DJU de 05.11.87, do extinto Tribunal Federal de Recursos ao decidir que os recolhimentos do FGTS, constituindo-se prestação pecuniária compulsória instituída em lei sem configurar sanção indenizatória ou punitiva por ato ilícito, são tributos. Ademais, pela Carta Magna de 1988, todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, que é o CTN. Este entendimento, esposado



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.000996/90-41
Acórdão nº : 103-19.510

pelo eminente Ministro Carlos Velloso, do Supremo Tribunal Federal, em seu relatório de voto no julgamento do RE nº 138284 -8, Ceará (DJU de 28.08.92), entendo clarificar as dúvidas pretéritas antes mesmo do advento da Constituição Federal de 1988, mesmo porque o CTN, recepcionado pelo novo ordenamento jurídico, neste particular, manteve-se incólume. A própria Secretaria da Receita federal, quando da edição do Parecer Normativo CST nº 174, de 25.09.74 (D.O.U. de 22.10.74), em seus itens "3" e "4", asseveram ser o FGTS e as contribuições ao IAPAS obrigações de natureza tributária.

Destarte, face ao caráter de multas fiscais compensatórias a teor do Parecer Normativo 61, de 23.10.79 (D.O.U. de 26.10.79), é de se admitir, como despesa dedutível, a multa moratória por inadimplência, relativamente às contribuições sociais do tipo IAPAS, FGTS, PIS, além dos tributos ICM e IRRF - não oriunda de lançamento de ofício, sem a natureza de provisão e que não seja de caráter sancionatório administrativa.

Face ao exposto e, no que pertine, excludo da exigência fiscal, o valor de CZ\$ 61.514,64.

CONCLUSÃO

Oriento o meu voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas; no mérito, dar Provimento Parcial ao recurso voluntário, para excluir da exigência, a verba de CZ\$ 64.677,04; e, por fim, ajustar o valor do adicional do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, consoante o aqui decidido.

Sala de Sessões - DF, em 14 de julho de 1998


NEICYR DE ALMEIDA