MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Lam-8

Processo nº	:10880.016703/91-00
Recurso nº	:130.636
Matéria	:IRPJ e OUTROS – Exs.: 1986 a 1989
Recorrente	:KINOKO PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.
Recorrida	:DRJ/SÃO PAULO/SP
Sessão de	:16 de outubro de 2002
Acórdão nº	:107-06.827

OMISSÃO DE RECEITA. OBRIGAÇÕES NÃO-COMPROVADAS. PASSIVO FICTÍCIO. INSUBSISTÊNCIA POR FALTA DE PREVISÃO LEGAL. A não-comprovação adequada das obrigações mantidas no passivo circulante somente passou a ser tipificada como presunção de omissão de receitas com o advento do art. 40, da Lei nº 9.430/96.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO EM LANÇAMENTO FISCAL. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por KINOKO PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas, e, no

mérito, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

JOSÉ CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE

NEICYR DE ALMEIDA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 07 NOV 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS, LUIZ MARTINS VALERO, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.

Recurso nº : 130.636
Recorrente : KINOKO PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.

RELATÓRIO

I – IDENTIFICAÇÃO.

KINOKO PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular desses autos, recorre a este Conselho da decisão unânime proferida pela 4.ª Turma de Julgamento da DRJ/SÃO PAULO/SP., que negara provimento às suas razões iniciais.

II – ACUSAÇÃO.

a) Imposto s/ a Renda das Pessoas Jurídicas

De acordo com as fls. 30 e seguintes, o crédito tributário – litigioso nessa esfera - lançado e exigível decorre de:

1. Falta de comprovação parcial da conta "Fornecedores" – Termos de Intimação n.º I,III , IV e V (fls. 2,3, 5/8 e 9) - Anos-base de 1986, 1987 e 1988.

2. Glosa de despesas da conta "Arrendamento Mercantil", em face de os contratos de "leasing" se caracterizarem como de vendas a prestação - Termo de Intimação n.º III – fls. 4). Anos-base de 1986, 1987 e 1988.

3. Provisão para pagamento do imposto de renda em valores acima do devido. Anos-base de 1986 e 1987.

Enquadramento legal às fls. 18.

b) Contribuição ao PIS-Dedução.

Fls. 209/210.Ciência em 13.09.89. Enq. legal: vide fls. 214.

a) Imposto de Renda na Fonte - IRRF.

Fls. 267/268. Enq.legal: art. 8.º do Decreto-lei n.º 2.065/83.

III – AS RAZÕES LITIGIOSAS VESTIBULARES

Cientificada da autuação, em 10.06.1991, apresentou a sua defesa, após prorrogação deferida (fls. 21), em 25.07.1991, conforme fls. 26/49, 218/241 e 276/299. Em síntese, são essas as razões vestibulares extraídas da peça decisória:

1.o auto de infração é nulo, pois faltam a data e a hora da sua lavratura, nos termos do inciso II, do art. 10, do Decreto nº 70.235/72 (fls. 32/34).

2. A multa de 50% é indevida e confiscatória, ofende diversos dispositivos constitucionais, bem como o art. 3.º do CTN, a jurisprudência do STF mencionada e a doutrina transcrita (fls. 32 a 35).

3.A aplicação da correção monetária não pode fugir aos princípios da legislação tributária, e, portanto, a lei não pode ser retroativa, a menos que seja interpretativa ou mais benéfica, conforme vários princípios constitucionais, os arts. 105 e 106 do CTN, e a jurisprudência mencionada e transcrita, o que impede a aplicação da TRD a partir de fevereiro de 1991, além de que esta taxa é simples composição de juros flutuantes do mercado financeiro, com uso exclusivo do próprio (fls. 35 a 40).

4. Acosta ao processo documentos que atestam os pagamentos efetuados e que afastam a tese da fiscalização de não comprovação de parte do saldo da conta "Fornecedores" (fls. 40 a 42).

5. As operações de arrendamento mercantil, descaracterizadas pela fiscalização, foram realizadas dentro dos parâmetros legais, conforme art. 5.º da Lei n.º 6.099/74, e sem infringir o art. 235 do RIR/80 ou a Circular BACEN n.º 980/84, conforme documentos ora acostados ao processo (fls. 42 a 46).

6. Requer prova técnica, nos termos do art. 30 do Decreto n.º 70.235/72, sob pena de cerceamento de defesa, e nos termos dos arts. 16 e 17 do mesmo diploma legal, solicita a realização de prova pericial contábil (fls. 49).

7. No que se refere às exigências reflexas, reporta-se aos mesmos argumentos utilizados e aqui reproduzidos.

IV. INFORMAÇÃO FISCAL

Ouvido o fiscal autuante, esse propôs a manutenção integral do feito, consoante se extrai de fls. 154/162.

V– A DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

Às fls. 237/247, a decisão de Primeiro Grau exarou a seguinte sentença, sob o n.º 209, de 21 de dezembro de 2001, assim sintetizada em suas ementas:

Assunto:Normas Gerais de Direito Tributário

Exercícios: 1986, 1987,1988 e 1989

NULIDADE.

São nulos apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, bem como os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto n.º 70.235/79.

PERÍCIA
Considera-se não formulado o pedido de perícia que não exponha os motivos que a justifique, ou que não formule os quesitos referentes aos exames desejados, ou ainda que não indique o nome, o endereço e a qualificação profissional do perito.

JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS

Embora não cumprindo o disposto nos §§ 4.º e 5.º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, em virtude dos princípios da verdade material e da informalidade, há que se aceitar a juntada posterior de documentos, em razão da apresentação de cópias de extratos bancários, cuja obtenção era, à época da apresentação da impugnação, reconhecidamente demorada.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas

Exercícios: 1986 a 1989.

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO.

Caracteriza-se como omissão de receitas, a manutenção, no Passivo, de obrigações já pagas e/ou não comprovadas.

DESCARACTERIZAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. GLOSA DE DESPESA.

A excessiva concentração de elevadas amortizações no período inicial do contrato de "leasing" descaracteriza-o como de arrendamento

mercantil, justificando a glosa dos dispêndios correspondentes na determinação do lucro real.

PROVISÃO PARA IRPJ. GLOSA DE DESPESAS.

O lucro real é apurado a partir do lucro líquido antes do IRPJ, e portanto, nenhuma despesa, a este título, é dedutível.

AUTO REFLEXO. PIS- DEDUÇÃO.

O decidido no mérito do IRPJ repercute na tributação reflexa.

AUTO REFLEXO.IRRF.

O decidido no mérito do IRPJ, em decorrência de omissão de receita, repercute na tributação reflexa.

MULTAS.

Constatada a falta de recolhimento de imposto ou contribuição, aplica-se a penalidade prevista em lei.

JUROS DE MORA – TRD.

Ficam excluídos os juros moratórios calculados com base na TRD, no período de 04.02.91 a 29.07.91, remanescendo, nesse período, juros de mora à razão de 1% (um por cento) ao mês-calendário ou fração, de acordo com o art. 1.º da IN/SRF n.º 32/97.

VI – A CIÊNCIA DA DECISÃO DE 1º GRAU

Cientificada, em 18.03.2002, por via postal (AR de fls. 359), apresentou o seu feito recursal em 19.04.2002 (fls. 360/396).

VII – AS RAZÕES RECURSAIS

Preliminarmente registra que a exigência do depósito recursal é inconstitucional, arbitrária e mereceu o respaldo judicial para o seu processamento, razão pela qual deverá ter o seu trâmite regular (fls. 361/ 371).

Faz um paralelo entre prescrição intercorrente e a ação de cobrança, e que a prescrição intercorrente no processo administrativo tributário ocorre em razão da

desídia da Administração Tributária em promover os atos necessários ao regular andamento do processo administrativo.

Não existe um prazo, no direito positivo, para a Autoridade decidir o processo administrativo.Todavia, o Código Tributário Nacional em seu art. 108, inciso I, prevê o uso da analogia quanto à aplicação da legislação tributária. Desse modo aplica-se à tese da combinação entre os arts. 174 do CTN em conjunto com o art. 5.º do Decreto 20.910/32. Entre a decisão de primeiro grau e o auto de infração ocorreu um lapso de doze anos.

Isso posto, o art. 174 determina que o Fisco tem um prazo de cinco anos para exercer o seu direito de cobrança: o art. 5.º do Decreto 20.910/32 estabelece que não tem efeito de suspender a prescrição a demora do titular do direito ou do crédito ou do seu representante em prestar os esclarecimentos que lhe forem reclamados ou o fato de não promover o andamento do feito judicial ou do processo administrativo durante os prazos respectivamente estabelecidos para a extinção do seu direito à ação ou reclamação.

Se a negligência do contribuinte, nos termos que determina o dispositivo supra, não suspende o seu prazo de acionar a administração, do mesmo modo, pensamos que a desídia do Fisco em decidir o processo administrativo também não deve sustar o seu prazo de cobrança. Caso contrário, será violado o princípio da igualdade processual. Colaciona jurisprudência judicial e doutrina nessa direção.

Nos termos do art. 178 do Código Civil aplicável ao Direito Tributário, na forma do art. 109 do CTN, reconhece-se como regra a prescritibilidade das relações jurídicas.

A seguir disserta, longamente, sobre os princípios da oficialidade e da petição, ancorando-se em doutrinas.

Faz exaustivo comentário acerca da exigência da multa de ofício, onde, ancorando-se em ementas judiciais, demonstra a abusividade e o não cabimento da penalidade aplicada, a qual entende que deverá ser cancelada.

No mérito,assinala que a correção monetária incidente sobre o suposto débito fiscal ocorre sem qualquer balizamento, sendo um desrespeito às normas

constitucionais (XXXVI e XL, do art. 5.º) e ao Código Tributário Nacional a adoção da retroatividade.

A lei fiscal, obediente aos princípios da legalidade e da irretroatividade, tem eficácia desde a sua entrada em vigor sobre os fatos nela previstos. Já entendeu o STF ser a lei tributária de aplicação imediata " ex nunc ".

Dessa forma, resulta que, se a recorrente inadimpliu obrigação acessória, da qual não resulta qualquer lesão patrimonial à União e a omissão, por outro lado, não se reveste de má-fé ou dolo que venham a beneficiar um terceiro em detrimento da União. A infração meramente regular não pode ser apurada com multa confiscatória.

Reproduz, ainda que sob novas roupagens verbais, a peça vestibular. As abordagens inovadoras serão objeto, a critério do relator, desfiados ao longo do voto condutor do presente Acórdão.

Por fim, que se julgue improcedentes a exigência e a decisão de primeiro grau.

VIII – DO DEPÓSITO RECURSAL

Às fls. 421/426 colaciona Medida Liminar desobrigando-a do depósito recursal.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator.

O recurso é tempestivo. Conheço- o .

I. PRELIMINARES DE NULIDADE

I.1. Prescrição Tributária Intercorrente

A irresignação da recorrente em sede de preliminar de nulidade acaba por trazer ao debate 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 Código Tributário Nacional (CTN), mais especificamente em seu parágrafo único. Defende a tese de 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. Nesse caso, temos o instituto da decadência. Isto posto e com arrimo nos artigos 113 e 139, há que se distinguir obrigação tributária e crédito tributário. Dessa 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.

A primeira indagação diz respeito à certeza e exigibilidade do crédito tributário a partir da intimação/notificação de lançamento havida em 10.06.1991 (fls.17). *A certeza se configura quando inexiste 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 Processo 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, i*n* 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 conseqüência, 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 ao instituto da decadência do direito de a Fazenda Pública promover o lançamento, de se notar que o fato gerador do Imposto de renda ocorre no último dia do mês do ano-base a que se referir, no caso, em 31.12.1986/88. O lançamento, com exigência do crédito tributário, em 10.06.91 a teor do artigo 142 do CTN. Isso posto, em face do artigo 173 - inciso I, do CTN, a ação administrativa operou-se, tempestivamente. Afastável, por igual, a hipótese de 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 quinqüênio, 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.*"
>
> Em face do exposto rejeito esta preliminar suscitada.

I.2. O Efeito Confiscatório da Multa

A Constituição Federal, em seu artigo 150, inciso IV, veda a utilização de tributo com efeito de confisco. Creio que tributo não deva ser confundido com penalidade, mormente por não ter esta o caráter de prestações permanentes. Ainda assim, o tributo subsumido que está ao princípio da legalidade, curva-se, num Estado Democrático de Direito, à lei editada pelo poder legislativo (artigo 48, inciso I da CF/88), consentida pela maioria de seus mandatários (artigo 1°, § único da CF/88). Existente, cumpre, por outro lado, à administração tributária exercitá-la – irrestritamente, conforme os seus postulados.

Preliminar que se rejeita.

II. MÉRITO

II.1. Comprovação da Conta Fornecedores nos anos-base de 1986, 1987 e 1988 – Irretroatividade da Correção Monetária

A presunção de que se trata exige manifesta e esgotante comprovação daquele que lhe deu causa. Procuro e não a encontro nos autos.

Entretanto, essa não é a posição dos ilustres pares dessa Câmara ao rejeitarem o tratamento dado pelo fisco à hipótese de omissão de receitas em decorência de exigibilidade não-comprovada, assentando que a previsão legal somente fora introduzida em nosso ordenamento jurídico a partir do ano-calendário de 1997, com a edição da Lei n.º 9.430/96, art. 40, a despeito de povoar os Regulamentos do Imposto sobre a Renda, *ab initio*, não obstante sem correspondência com a sua matriz legal – indevidamente ampliada - que se assenta no art. 12 do Decreto-lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

A par do exposto, só para debater, o legislador ao consagrar como presunção relativa de omissão de receitas o passivo não-comprovado, por certo não pretendeu enfeixar nesse caso as exigibilidades decorrentes de fornecedores ou prestadores inexistentes de bens e serviços, respectivamente. Estou crível que o passivo não– comprovado tem vinculação com algo efetivamente adquirido ou contratado junto a terceiros, representando uma inquestionável contraprestação, como se poderia comprovar através das notas de compras de bens, de prestação de serviços ou de ajustes contratuais, sem que restasse provada, entretanto, – através de títulos válidos - a respectiva liquidação. Nesse caso, os suportes fático e jurídico das receitas omitidas estariam perfeitamente compatíveis, mercê de desembolso drenado do *caixa dois* em benefício de terceiros. A sua não-comprovação, entretanto, deve-se ao fato de a empresa suscitada não se permitir entremostrar a deficiência de seu caixa ao descerrar o tênue e potencial véu credor fundado em obrigação paga e não-baixada.

Entendo que é ininteligível dar ao texto legal uma outra interpretação, mormente aquela que consagra tratar-se o passivo não-comprovado equivalente à obrigação inexistente. Isto porque uma obrigação tingida pela artificialidade não pode desaguar na presunção de omissão de receitas. Aceitar tese contrária implicaria glorificar o paralogismo que emprestaria ao dispêndio de recursos oriundos do *caixa dois* a

destinação de solver despesas havidas como inexistentes em benefício do mesmo *caixa dois* de onde provieram os recursos.

Item que se concede provimento, com as ressalvas do relator.

II.2. Glosa de Despesas com Arrendamento Mercantil

Trata-se de despesas com arrendamento mercantil com valor residual ínfimo. Apesar de o relator manter fidelidade aos conceitos esposados pela fiscalização, entretanto há ele de se conformar à cediça jurisprudência desse egrégio Colegiado e da e.Câmara Superior de Recursos Fiscais – ambos alinhados ao conceito de que tal acordo contratual não caracteriza - pelos motivos aqui expostos, contrato de compra e venda.

Não menos divergente vem se posicionando o e.Superior Tribunal de Justiça, ao assentar, de forma reiterada, que a descaracterização somente ficará autorizada nas hipóteses legalmente contempladas pela Lei n.º 6.099/74. Segundo a ilustre Ministra Eliana Calmon, *são desinfluentes os elementos fáticos alçados* – não raras vezes pela Fazenda Nacional – *tais como valor de prestação, número e parcelas de financiamento etc.*

Item que se concede provimento, com a necessária reserva desse relator.

II.3. Provisão do IRPJ Majorada

O tema carreia para os autos a constituição de Provisão para o IRPJ acima do valor efetivamente devido.

Em meu livro IRPJ e OMISSÃO DE RECEITAS, Edit. Dialética/SP., ano 2000, tive a oportunidade de me posicionar em relação ao tema. Por guardar o mesmo entendimento, vou coligir trecho pertinente:

Há os casos – não nesse – em que a tributação considera a prática como Passivo Fictício, ao sabor do RIR/80, artigo 180 (RIR/94, art. 228 ou RIR/99, art. 281).

É consabido que o passivo fictício se caracteriza, basicamente, pela existência de obrigações já pagas no exigível da sociedade. Se houve a devida contabilização, não há que se falar em omissão de receitas, mesmo porque não se configurou distribuição aos sócios, preteritamente.

Em resumo, há uma despesa inexistente como redutora do lucro líquido do exercício e, no ano-base subseqüente, uma reversão de provisão em igual montante – há de se concluir.

A provisão do tributo (despesa incorrida provisionada) merece o seguinte lançamento contábil:

Despesa Incorrida Tributária / Resultado do Exercício

a Provisão do IRPJ

Trata-se de ente redutor do lucro líquido do exercício. Em um ambiente inflacionário ter-se-á uma diminuição do Patrimônio Líquido no período inicial e, conseqüentemente, redução da correção monetária devedora no período seguinte. Tal fato acaba por anular quaisquer incongruências perpetradas por provisão constituída acima do causal valor. Ademais, se a empresa perceber o equívoco, ou deliberadamente o fizer com o objetivo de somente recolher a parcela devida, haverá ela de reverter o remanescente ao resultado de competência. Se não o fizer, aí sim configurar-se-á matéria tributável, embora com tipicidade e base de cálculo dispares do que a alçada pelo Fisco, presentemente. Se, contrário senso, recolher o tributo de conformidade com a provisão, a essa conduta o Fisco não pode se opor; salvo se, em momento ulterior, o recolhimento indevido ou a maior for objeto de pedido de restituição ou de compensação com débitos vencidos ou vincendos. Nesse caso, importante notar se o peticionário procedeu a necessária reversão do indébito fiscal ao resultado do exercício de competência, conforme já ficara assente nesse voto condutor. Se a reversão não obedecer ao regime de competência, a hipótese remeterá o lançador ao instituto da postergação tributária.

Item que se concede provimento.

II.4. Falta de Consideração de Valores dos Estoques

A Recorrente se debate por algo que já fora exonerado pela e.decisão recorrida (fls. 343). Deixo de tomar conhecimento das razões recursais por falta de objeto.

C O N C L U S Ã O

Oriento o meu voto no sentido de se rejeitar as preliminares de nulidade argüidas; e, no mérito, conceder provimento ao rogo recursal.

Sala das Sessões - DF, em 16 de outubro de 2002.

NEICYR DE ALMEIDA