MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 10880.038953/91-92
Recurso nº. : 127.870
Matéria : IRPJ – Exs.: 1987 e 1988
Recorrente : LAPIDAÇÃO GEM EXPORT DO BRASIL LTDA.
Recorrida : DRJ - SÃO PAULO/SP
Sessão de : 08 de novembro de 2001
Acórdão nº. : 108-06.751

PRELIMINAR DE PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE – Não ocorre a prescrição prevista no art. 174 do CTN quando não constituído definitivamente o crédito tributário, em virtude de a exigência encontrar-se suspensa por força de impugnação ou recurso na esfera administrativa.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - De acordo com o entendimento exarado em julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais, deve ser considerado, até o período-base de 1991, o Imposto de Renda Pessoa Jurídica como sendo tributo sujeito ao lançamento por declaração. Nesse caso, o lapso temporal de cinco anos tem como termo inicial a data da entrega da respectiva declaração. Estando a data da ciência do auto de infração pela contribuinte compreendida dentro do qüinqüênio decadencial, incabível a preliminar suscitada.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - PASSIVO FICTÍCIO - A falta de comprovação, mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos, dos saldos das contas componentes do passivo do balanço patrimonial, autoriza a presunção legal que as obrigações foram pagas com receitas mantidas à margem da escrita, cabendo à contribuinte a prova da improcedência desta presunção.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE CAIXA - EXCLUSÃO DE SUPRIMENTOS DE SÓCIOS - Não comprovada a origem e efetiva entrega de suprimento de numerário efetuado por sócio quotista, cabível a recomposição do saldo da Conta Caixa e a tributação como omissão de receitas do saldo credor apurado.

IRPJ – DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS - Para serem dedutíveis, as despesas devem ser usuais e necessárias às atividades da empresa, configurando-se mera liberalidade os gastos com viagens de terceiros, quando não comprovada sua necessidade.

IRPJ – POSTERGAÇÃO DE RECOLHIMENTO DO IR - Constatada a ocorrência de postergação de recolhimento de tributos para o período seguinte, deve a fiscalização adotar os procedimentos previstos no Parecer Normativo Cosit nº 02/96, norma complementar que se aplica

retroativamente por ser de caráter interpretativo, em respeito as determinações estampadas no art. 106, I do Código Tributário Nacional.

Preliminares rejeitadas.
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por LAPIDAÇÃO GEM EXPORT DO BRASIL LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para afastar a tributação do item "subavaliação de estoques" no ano de 1986, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

NELSON LÓSSO FILHO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 24 JAN 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, TÂNIA KOETZ MOREIRA, JOSÉ HENRIQUE LONGO, MARCIA MARIA LORIA MEIRA e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

Processo nº. : 10880.038953/91-92
Acórdão nº. : 108-06.751

Recurso nº : 127.870
Recorrente : LAPIDAÇÃO GEM EXPORT DO BRASIL LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa Lapidação Gem Export do Brasil Ltda., foi lavrado auto de infração do IRPJ, fls. 41/46, por ter a fiscalização constatado as seguintes irregularidades, descritas às fls. 46 e no Termo de Verificação de fls. 40 e verso, nos anos de 1986 e 1987:

"1- Passivo Fictício em 1986 no valor de Cz$ 350.000,00;

2- Saldo Credor de Caixa, por suprimentos não comprovados feitos por sócio, nos valores de Cz$ 194.065,05 em 1986 e Cz$ 676.821,56 em 1987;

3- Despesas de viagens deduzidas indevidamente nos montantes de Cz$ 27.777,80 em 1986 e Cz$ 311.985,38 no ano-base de 1987, por não ter ficado comprovada a necessidade de tais viagens efetuadas por pessoa estranha aos quadros da empresa;

4- Elevação de custos através da subavaliação dos estoques no montante de Cz$ 963.675,58 no ano de 1986. Tal valor aumenta os custos do ano-base seguinte (1987), uma vez realizado, tendo sido recomposto o Lucro Real deste período, com a diminuição do valor a tributar apurado na fiscalização."

Inconformada com a exigência, apresentou a autuada impugnação protocolizada em 26/12/91, em cujo arrazoado de fls. 50/57, alega em apertada síntese o seguinte:

1- a dívida com o garimpeiro Antônio Pereira Filho no valor de Cr$ 350.000,00, cujo recibo de pagamento foi considerado como viciado pela ocorrência de rasura, não pode caracterizar passivo fictício, porque seu pagamento foi efetuado em 27/02/87;

2- este pagamento foi realizado em dinheiro porque os garimpeiros, pessoas analfabetas e sem documentos, recusam-se a receber cheques nominais;

3- a operação está perfeitamente caracterizada, com emissão da nota fiscal de entrada, o registro na conta Fornecedores, a Guia de Trânsito de Minerais visada pelo agente da Secretaria da Receita Federal, a contabilização no Livro Diário devidamente registrado na JUCESP, tudo conforme as leis comerciais e fiscais;

4- a compra foi efetivada em 26/09/86 e seu registro contábil em dezembro de 1986, dentro do período-base, portanto;

5- a rasura de data encontrada no recibo, o prazo concedido pelo fornecedor para sua liquidação, não desnaturam a sua veracidade, porque nesta época vigorou o congelamento de preços;

6- os suprimentos de caixa realizados pelo sócio Yoshihiro Shono estão devidamente comprovados, porque em sua declaração de rendimentos do ano de 1985 consta a venda de apartamento pela quantia de Cr$ 200.000.000,00. Em 31/12/85 possuía em dinheiro e depósito bancário a quantia de Cr$ 410.000.000,00 e Cz$ 500.000,00 em 31/12/86;

7- na medida em que a empresa necessitava de numerário, o sócio entregava o valor em moeda corrente, suprindo-a, a seguir era feita a devolução pela empresa, em pequeno lapso de tempo, conforme se percebe dos registros contábeis;

8- a diferença indicada pelo Fisco em 03/86 foi demonstrada com fulcro no saldo credor do sócio de Cz$ 220.000,00 (suprimentos de 01, 02 e 03/86) menos o saldo devedor do caixa, Cz$ 25.934,97. Ocorre que não foram considerados os pagamentos feitos pela empresa ao sócio, nos valores de Cz$ 250.000,00 e Cz$ 40.000,00, gerando saldo credor de Y. Shono;

9- o mesmo procedimento ocorreu em 02/87 na apuração da diferença apontada no valor Cz$ 676.821,56 (suprimento de 01 e 02/87);

10- a origem do numerário do sócio está cabalmente comprovada e os lançamentos contábeis estão assentados em livros oficiais próprios, com todas as formalidades intrínsecas e extrínsecas;

11- cita ementas de acórdãos do TFR que vão ao encontro de seu entendimento;

12- as despesas de viagens glosadas foram realizadas pelo Sr. Alon Tibor Cavallo de La Torre, que exerce a função de vendedor autônomo, promovendo a venda de produtos exportados pela empresa, estando comprovado o vínculo entre a contribuinte e o citado elemento, sendo necessário o pagamento de suas viagens ao exterior nos anos de 1986 e 1987.

13- no caso da subavaliação de estoque, o que ocorreu foi a figura da postergação de tributos, que enseja apenas a cobrança de correção monetária, multa e juros de mora, não podendo ser cobrado tributo de novo. Cita ementas de acórdãos deste Conselho que vão ao encontro de seu entendimento;

Às fls. 226/228 o autor do feito apresenta sua informação fiscal, manifestando-se pela manutenção integral do lançamento.

Em 17 de maio de 1999, foi prolatada a Decisão nº 01.362, fls. 236/243, onde a Autoridade Julgadora "a quo" considerou procedente em parte a exigência, expressando seu entendimento por meio da seguinte ementa:

> *"Omissão de Receita. Suprimento de Caixa. Passivo Fictício. Caracteriza omissão de receita o suprimento de caixa não comprovado e a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas.*
> *Despesas de Viagens. Dedutibilidade.*
> *São dedutíveis as despesas, desde que necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.*
> *Subavaliação de Estoques.*
> *A subavaliação de estoques provoca a postergação do pagamento do imposto.*
> *Juros de mora – TRD.*
> *Ficam excluídos os juros moratórios calculados com base na Taxa Referencial Diária (TRD) no período de 04/02/1991 a 29/07/1991, remanescendo, nesse período, juros de mora à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário ou fração.*
> *Lançamento Procedente em Parte."*

Cientificada em 07/06/2001, AR de fls. 251, e novamente irresignada com a decisão de primeira instância, apresenta seu recurso voluntário protocolizado em 06/07/2001, em cujo arrazoado de fls. 254/264 repisa os mesmos argumentos expendidos na peça impugnatória, agregando ainda:

em preliminar:

1- a ocorrência de prescrição intercorrente, haja vista que da data da notificação do lançamento, 25/11/91, até a decisão de primeira instância, 17/05/1999, transcorreram aproximadamente 8 anos, sem ter sido dado andamento ao processo administrativo, sendo aplicado ao caso o contido no art. 174 do CTN, prescrição para cobrança do crédito tributário. Transcreve ementas de acórdãos do TRF da 5ª região e do Supremo Tribunal Federal para reforçar seu entendimento;

2- a existência de decadência com base no art. 173 do CTN, porque o termo "a quo" da decadência ocorreu nos dias 01/01/1988 e 01/01/1989, tendo transcorrido mais de cinco anos entre a data em que o lançamento poderia ter sido efetuado até a decisão do Delegado da Receita Federal.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro - NELSON LÓSSO FILHO - Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

À vista do contido no processo, constata-se que a contribuinte, cientificada da Decisão de Primeira Instância, apresentou seu recurso arrolando bens, fls. 271/280 e despacho de fls. 284/285, entendendo a autoridade local restar cumprido o que determina o § 3º, art. 33 do Decreto nº 70.235/72 e Medida Provisória nº 1.973-63, de 29/06/2000.

Alega a contribuinte em preliminar, que estaria prescrito o direito da Fazenda Nacional exigir o crédito tributário, porque sua impugnação foi apresentada em 25/11/91 e o julgamento de sua petição só ocorreu em 17/05/1999, mais de 5 anos depois.

Vejo que não tem razão a recorrente, porque a prescrição, na forma prevista no art. 174 do Código Tributário Nacional, aplica-se a créditos tributários definitivamente constituídos. Ora, a apresentação da peça impugnatória, com base no art. 151, III do referido código, tem o condão de suspender a exigência do crédito tributário, só se iniciando a contagem do prazo prescricional após ser proferida a decisão final.

Neste sentido, manifesta-se Alberto Xavier em seu festejado livro Do Lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário, pág. 427/428:

"A suspensão da exigibilidade tem, como conseqüência necessária, a suspensão da prescrição. Afirma-se, por vezes, mas sem razão, que o Direito Tributário só conhece a figura da interrupção da prescrição, única prevista no Código Tributário Nacional (artigo 174 parágrafo único). Com efeito, se o fundamento da prescrição é a inércia do credor no que respeita ao exercício de direitos, ela não poderá correr se a exigibilidade do direito se encontra, ela própria, suspensa por força da lei. A suspensão da prescrição, em matéria tributária, está consagrada, pois, de modo implícito no artigo 151 do Código Tributário Nacional.

A suspensão regulada pelo artigo 151 do Código Tributário Nacional paralisa temporariamente o exercício efetivo do poder de execução, mas não suspende a prática do próprio ato administrativo de lançamento, decorrente de atividade vinculada e obrigatória, nos termos do artigo 142 do mesmo Código, e necessária para evitar a decadência do poder de lançar. Nem o depósito, nem a liminar em mandado de segurança têm a eficácia de impedir a formação do título executivo pelo lançamento, pelo que a autoridade administrativa deve exercer o seu poder-dever de lançar, sem quaisquer limitações, apenas ficando paralisada a executoriedade do crédito".

O Conselho de Contribuintes já se posicionou firmemente a respeito deste assunto, como se observa pelas ementas a seguir:

"Acórdão nº 105-12.694 – DOU de 19/05/1999
CSL – Ex. 1990 – PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE – Impossibilidade de sua declaração, estando em curso processo administrativo, uma vez que está suspensa a exigibilidade do crédito tributário. A aplicação do art. 151, III, do Código Tributário Nacional (CSRF/01-0.046, sessão de 15 de janeiro de 1980).

Acórdão nº 105-12.943 – DOU de 03/01/2000
PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE – A impugnação e o recurso suspendem a exigibilidade do crédito tributário. Não ocorre, portanto, a prescrição mesmo que, entre essas petições e as respectivas decisões, haja um prazo superior a 5 (cinco) anos. Questão definitivamente superada face ao Acórdão CSRF/01-0.046, sessão de 15 de janeiro de 1980.

Acórdão nº 108-06.060 – DOU de 17/04/2000
TRIBUTAÇÃO REFLEXA – FINSOCIAL – PRELIMINAR DE PRESCRIÇÃO – Este Colegiado vem rechaçando a argüição de prescrição intercorrente por entender que a interposição da peça

defensória suspende a exigibilidade do crédito tributário. Face ao princípio da decorrência em sede tributária, uma vez extinta a exigência principal que repercute no que dele decorre. Mesma medida se impõe ao segundo."

Também não tem fundamento a outra preliminar apresentada no recurso, a respeito da decadência do direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário, porque este crédito foi constituído pelo auto de infração, dentro do prazo decadencial previsto no CTN, sendo o seu termo final a data da ciência do lançamento pela contribuinte, não tendo cabimento a alegação de que o prazo decadencial continuou transcorrendo até a data da Decisão de Primeira Instância.

Tenho manifestado em diversos julgados nesta Câmara que o lançamento para a maioria dos tributos está adstrito ao chamado lançamento por homologação. Entretanto, a Câmara Superior de Recursos Fiscais já se posicionou firmemente no sentido de que até o período-base de 1991, que é o caso em questão, o lançamento do IRPJ é classificado como por declaração. Curvo-me a este entendimento e considero que o prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia ser o tributo lançado, antecipado este prazo pela data da entrega da declaração de rendimentos. Assim, a contagem do prazo para que a Fazenda Nacional possa lançar o tributo tem início a partir da data da entrega da declaração de rendimentos. A entrega da DIRPJ do exercício de 1987 ocorreu em 06/05/87, fls. 204, e a ciência do auto de infração se deu em 25/11/91, fls. 45, antes, portanto, de transcorrido os cinco anos do prazo decadencial.

A recorrente foi autuada por ter a fiscalização constatado as seguintes irregularidades nos anos de 1986 e 1987: omissão de receitas caracterizada pela manutenção no passivo de obrigações já pagas, passivo fictício e saldo credor da conta Caixa, despesas de viagens desnecessárias e subavaliação do estoque final.

O primeiro item da autuação se refere à antiga questão do passivo fictício, fornecedor no ano de 1986, representado pela manutenção no Balanço da

empresa de obrigação já liquidada e não baixada e que, conforme determina o artigo 180 do RIR/80 aprovado pelo Decreto 85.450/80. Não logrando a contribuinte comprová-la adequadamente, autoriza a presunção de omissão do registro de receitas submetidas à tributação do imposto de renda.

É pacífica a jurisprudência deste colegiado em torno da matéria passivo fictício, no sentido de que a manutenção no Passivo de obrigações já pagas e/ou não comprovadas, indicia a existência de receitas mantidas à margem da escrita e, em conseqüência, subtraídas do crivo da tributação, salvo prova em contrário a ser produzida pelo contribuinte.

Assim, para que a presunção legal relativa à omissão de receitas nestes casos seja afastada, necessário se faz que a pessoa jurídica comprove, com documentação hábil e idônea, a existência da obrigação registrada em seu Passivo, demonstrando, ainda, que o pagamento da mesma ocorreu em data posterior ao do encerramento do balanço do exercício objeto de fiscalização, não conseguindo a recorrente produzir provas suficientes para elidir o feito fiscal.

Não se trata meramente de desprestigiar o documento do credor, no sentido de que a data do recibo é efetivamente improcedente. A recorrente não trouxe nenhum elemento de prova ou qualquer subsídio contábil para demonstrar que o efetivo pagamento ocorreu na data que defende e que a rasura no recibo, constatada pelo Fisco e admitida pela contribuinte em sua defesa às fls. 51, não teve a intenção de mascarar a ocorrência do passivo fictício. Assim, nego provimento a este item do auto de infração.

É pacífica, também, a jurisprudência deste colegiado sobre a ocorrência de saldo credor de Caixa na forma como foi apurado. O procedimento da fiscalização em estornar do saldo de Caixa os suprimentos de numerários efetuados por sócio quotista cuja origem e efetiva entrega não foi devidamente comprovada,

recompondo o saldo desta conta, com apuração de saldo credor, permite a presunção da ocorrência de omissão de registro de receitas prevista no artigo 180 do RIR/80, aprovado pelo Decreto 85.450/80, matriz legal fulcrada no Decreto-lei 1.598/77, artigo 12 parágrafo 2º.

Não vejo óbice ao levantamento efetuado pelo Fisco. Poderia a fiscalização determinar o "quantum" da omissão de receitas com base nos valores dos suprimentos de numerários realizados por sócio, cuja origem e efetiva entrega não foi devidamente comprovada, porque a caracterização desta omissão de receitas é matéria cediça neste Colegiado.

A presunção estatuída no art. 12, § 3º do Decreto-lei 1.598/77, c/c artigo 1º III do Decreto-lei nº 1.648/78, matrizes legais do artigo 181 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 85.450/80, RIR/80, é "juris tantum", cujo efeito é o de transferir à pessoa jurídica o ônus da prova quanto a efetiva entrega dos recursos, como também à origem de tais valores no patrimônio do sócio supridor. Esta presunção de omissão de receitas admite, portanto, sua elisão por meio de apresentação de prova confirmando a efetividade da operação e a origem dos recursos.

Não foram trazidos à colação documentos para sustentar as alegações apresentadas pela recorrente, não comprovando a efetividade da entrega dos numerários supostamente vertidos, não sendo também confirmada a outra condição cumulativa que é a origem dos recursos e sua transferência do patrimônio do sócio para a pessoa jurídica. Em nenhum momento, desde a fase impugnatória, foi provada a lisura da operação.

Para a comprovação da efetiva entrega do numerário é necessário que a empresa demonstre o real recebimento do valor, seja por depósito em conta corrente bancária, em cheque, ordem de pagamento a seu favor, ou qualquer outro elemento de

prova da transferência do numerário do patrimônio do acionista para o da pessoa jurídica. Além disso, não ficou também provada a origem deste numerário no patrimônio do supridor.

A alegação de que esta origem seria o montante recebido pelo sócio na venda de imóvel ou o saldo bancário em 31/12/85 e 31/12/86, não pode ser acatada, porque seria necessária a prova da vinculação desta alienação com os valores supridos, isto é, que a recorrente comprovasse que o produto da venda ficara disponível em conta-corrente, aplicação financeira, etc. até as datas dos suprimentos, vinculando assim a sua destinação.

Deve, portanto, ser mantida a exigência quanto a este item do auto de infração.

Quanto aos gastos de viagens de pessoa estranha aos quadros da empresa, constata-se que são despesas não vinculadas à atividade da pessoa jurídica e não necessárias à manutenção da fonte produtora, cuja dedutibilidade encontra óbice no art. 191 do RIR/80, por estarem ausentes os requisitos da usualidade, normalidade e necessidade.

O argumento apresentado pela recorrente de que a finalidade desses gastos seria dar condições necessárias à vendas no exterior, não pode ser acolhido, pois ficou claro que estes desembolsos foram assumidos pela pessoa jurídica por mera liberalidade, inexistindo qualquer documento que comprove sua vinculação à atividade operacional da empresa.

Assim, é de ser mantida a glosa dos valores escriturados como despesa de viagens.

Em relação ao item subavaliação de estoques, verifico que o procedimento adotado pelo Fisco, ao deduzir das infrações apuradas no ano de 1987 o montante tributado como majoração de custos no ano de 1986, acabou determinando, de forma singular, apenas o valor postergado do tributo, conforme Termo de Verificação de fls. 40, verso, porque a glosa de custos apurada no ano de 1986 foi convertida pela OTN deste ano e a dedução do custo no ano seguinte, 1987, pela OTN majorada deste período. Assim, quanto a este item, postergação do imposto de renda pessoa jurídica, por inobservância do regime de competência, entendo estar perfeitamente caracterizada a infração, não trazendo a recorrente nenhum argumento consistente que pudesse afastar a constatação do Fisco.

Todavia, apesar de estar caracterizada a infração, entendo que há outro óbice que não permite o prosseguimento da exigência tributária.

Ele está relacionado com o novo entendimento exteriorizado pela administração tributária, quanto a forma de apurar o "quantum" tributável na constatação de postergação do recolhimento de tributos. O Parecer Normativo COSIT nº 02, publicado no DOU de 29/08/96, fixou procedimentos que devem ser integralmente adotados pela fiscalização, quando do lançamento do imposto postergado.

Este parecer determina que devem ser efetuados todos os ajustes e recomposições inerentes à legislação aplicável a ambos os exercícios, inclusive com a correção monetária sobre os valores que integrariam o Patrimônio Líquido da empresa, se corretamente contabilizada, deduzindo-se esses montantes da base de cálculo do período subsequente (item 5.3, letras "d" e "e" do citado parecer). Só depois destes ajustes tornar-se-ia possível quantificar a postergação.

Em que pese o fiscal autuante, na prática, ter calculado o valor postergado com base nas orientações contidas na legislação então existente (PN-CST

57/79), claro que não chegou ao preciosismo pretendido pelo PN COSIT nº 02/96, orientação que não era do seu conhecimento à época.

Vejo, entretanto, que o Parecer Normativo em questão, tendo natureza de norma complementar das leis, por se enquadrar nos atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, consoante disposição expressa contida no inciso I, do art. 100, do Código Tributário Nacional, tem natureza claramente interpretativa, sendo que seus efeitos devem retroagir ao tempo da ocorrência da postergação, princípio estampado no art. 106, I, do CTN, devendo, portanto ser aplicado nos períodos-base anteriores à sua edição.

Assim sendo, apesar de estar correta a constatação da irregularidade, deve ser dado provimento ao recurso neste item, por não ter a fiscalização seguido os procedimentos previstos no Parecer Normativo COSIT nº 02/96.

Pelos fundamentos expostos, voto no sentido de rejeitar as preliminares de prescrição e decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da tributação do Imposto de Renda no ano de 1986 o item descrito no auto de infração, fls. 46, como "Elevação de custos através da subavaliação dos estoques no montante de Cz$ 963.675,58".

Sala das Sessões (DF) , em 08 de novembro de 2001

NELSON LÓSSO FILHO