



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13808.002884/97-81
Recurso nº 135.909 Voluntário
Acórdão nº 1401-00.035 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de maio de 2009
Matéria IRPJ, CSL, PIS/REPIQUE, COFINS, ILL
Recorrente CONSTRUTORA TRIUNFO LTDA.
Recorrida 10ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1991, 1992

Ementa:

DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO

No ano-calendário de 1991, o IRPJ ainda se submetia ao lançamento por declaração, conforme jurisprudência pacificada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. Tendo sido entregue a DIRPJ/92 em 19/06/92, termo inicial do prazo decadencial, e aperfeiçoado o lançamento em 19/06/97, consumou-se a decadência para o lançamento de IRPJ quanto ao período-base de 1991.

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

O prazo prescricional só começa a escoar a partir do momento em que nasce a exigibilidade do crédito tributário, isto é, a partir do esgotamento do processo administrativo. Incabível a prescrição intercorrente.

OMISSÃO DE RECEITAS – DUPLICATAS EMITIDAS NÃO CONTABILIZADAS

Conforme a Lei de Duplicatas, a duplicata, título de crédito causal, só cabe ser emitida após a prestação dos serviços. Com a emissão de duplicatas a presunção, pois, é de que houve a prestação de serviços. Para se refutar a presunção legal, além de o ônus para ilidi-la ser do contribuinte, a contraprova deve se apoiar em elementos robustos e contundentes, nomeadamente por ser a duplicata título de crédito que inspira seriedade, circulável por endosso, aplicando-se a ela as regras de direito cambiariforme.

Incomprovação dos fatos argüidos pelo contribuinte a derruir a presunção legal de prestação de serviços.

OMISSÃO DE RECEITAS – DUPLICATAS EMITIDAS – DUPLICIDADE DE EXIGÊNCIAS

Dos elementos carreados aos autos, ainda que irregularmente à vista da Lei de Duplicatas, é possível se concluir que as posteriores duplicatas emitidas contra o mesmo sacado se prestaram à cobertura das dívidas não solvidas junto aos bancos (derivadas das duplicatas anteriormente emitidas e descontadas), e não por serviços prestados. Exigências fiscais afastadas.

PIS – REPIQUE – REPRISTINAÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE

O reconhecimento da inconstitucionalidade dos Decretos-lei 2.445/88 e 2.449/88 significa que eles não revogaram validamente as regras da Lei Complementar 7/70. Fenômeno absolutamente diverso ao da repristinação.

Falece competência a este órgão julgador administrativo apreciar arguição de inconstitucionalidade do PIS-REPIQUE, consoante a Súmula nº 2 do 1º Conselho de Contribuintes (hospedada conforme o art. 2º da Portaria MF 41/09). Manutenção da pretensão fiscal.

VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA EM 1992 – MÚTUO

Variação monetária referente a valores de mútuo e que foram considerados, depois, como sinal e adiantamento em compromisso de compra e venda de imóvel. Exigência fiscal que recaiu somente quanto ao não reconhecimento de receita de variação monetária até o mútuo se convolar em sinal e adiantamento do referido compromisso. Manutenção da pretensão fiscal.

ILL

O teor da cláusula do contrato social inclina-se no sentido da disponibilidade imediata do lucro líquido a seus sócios. Houvesse cláusula que indicasse que a distribuição dos lucros dar-se-ia conforme deliberação dos sócios, a conclusão, evidentemente, seria contrária. Exigência mantida.

MULTA QUALIFICADA

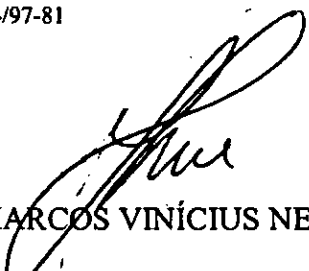
Na omissão de receitas não resultou a comprovação incontestável da inocorrência da prestação dos serviços, mas não há elementos suficientes que autorizem concluir a concorrência de evidente intuito de fraude. Inexistem elementos que permitam afirmar a existência de dolo na conduta do contribuinte. Multa qualificada afastada.

JUROS À TAXA SELIC

Seu cabimento é matéria já sumulada pelo 1º Conselho de Contribuintes, por sua Súmula nº 4 (agasalhada nos termos do art. 2º da Portaria MF 41/09).

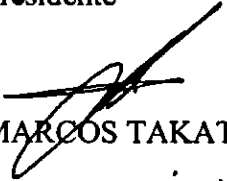
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CONSTRUTORA TRIUNFO LTDA.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para acolher a decadência do ano-base de 1991 e excluir a exigência fiscal sobre omissão de receita correspondente às duplicatas de nº 2912/92, 2913/92 e 2678/92, e REDUZIR a multa de ofício a 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.



MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA

Presidente



MARCOS TAKATA

Relator

19 JUN 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Albertina Silva Santos de Lima, Hugo Correia Sotero, Valmar Fonseca de Menezes, Sílvia Bessa Ribeiro Biar, Selene Ferreira de Moraes.

Relatório

O presente processo já foi submetido à apreciação por esta Câmara, em sessão de 29/01/2004, relatado pelo Conselheiro Octávio Campos Fischer e, em 12/09/2005, relatado pelo Conselheiro Nilton Pêss, quando foram convertidos os julgamentos em diligência, através das resoluções 107-0.471 e 107-0.541, respectivamente.

A recorrente foi autuada em 19.06.1997 em razão das seguintes infrações apuradas pela fiscalização:

O RELATÓRIO então apresentado foi o seguinte:

Omissão de Receitas, caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização, apurada em 1992. Enquadramento legal: arts. 157 e parágrafo 1º, 175, 178, 179 e 387, do RIR/80.

Segundo o Termo de Constatação, apurou-se que "contribuinte não contabilizou as variações ativas do contrato de mútuo. Mantido entre a CONSTRUTORA TRIUNFO LTDA, e JOSÉ CARLOS DE CASTRO MARTINEZ no valor mutuado de Cr\$ 950.000.000,00, em 16/12/91, o qual deveria considerar referente ao mês de dezembro/91 ao menos a variação da TR observada na Taxa Referencial Acumulada (TR) no intervalo de 16 a 31/12/91, a qual corresponde ao índice de 1,1111%, tendo em vista que o valor da TR acumulada em 31/12/91 é de 4,30450408423 e implica, portanto, em uma variação monetária ativa não contabilizada de Cr\$ 105.545.000,00 - Item 1 de nosso Auto de Infração desta data".

Omissão de variações monetárias ativas. Enquadramento legal. art. 157 e §1º, 175, 254, I e parágrafo único e 387, do RIR/80.

Segundo o Termo de Constatação, apurou-se que a recorrente "não contabilizou a variação monetária ativa observada com referência ao mesmo contrato de mútuo observado no período de 01/01/92 até 10/01/92, sobre o valor anteriormente corrigido que montava Cr\$ 105.545.000,00, sobre o qual deveria ser apropriada a correspondente variação da UFIR observada no período de 01/01/92 até 10/01/92 a qual seria de 1,0581, tendo em vista que o valor da UFIR em 10/01/92 Cr\$ 631,7400 e em 01/01/92 correspondia a Cr\$ 597,0600. (...)"

A recorrente ainda deixou de contabilizar diversas duplicatas em sua receita durante o ano de 1992, caracterizando, portanto Omissão de Receita, com recursos mantidos a margem da contabilidade, duplicatas estas contra a Rede OM de Rádio e Televisão Ltda. Empresa do sr. JOSÉ CARLOS DE CASTRO MARTINEZ. Tais duplicatas foram objeto de operações bancárias junto aos bancos citados abaixo, em ordem de emissão e especificando os bancos envolvidos:

A)

Banco	BMD S/A		
Data	Nº duplicata	Valor em Cr\$	Documento

26/06/92	2567/92	2.603.000.000,00	boleto bancário
13/08/92	2912/92	3.023.626.582,30	cópia duplicata
13/08/92	2913/92	816.379.17722	Carta da TRIUNFO e cópia duplic.

B)

BANCO	PONTUAL		
Data	Nº duplicata	VALOR	DOCUMENTO
29/07/92	2591/92	1.164.641.485,00	Cópia duplicata
28/08/92	2678/92	1.510.780.898,00	Cópia duplicata

Diante dessa situação fática e jurídica referentes às duplicatas acima, por se tratar de recursos mantidos à margem da contabilidade, cabe a aplicação da multa qualificada, tendo em vista o que dispõe o inciso II do art. 44 da Lei 9.430/96.

Além do IRPJ, houve lançamento reflexo de PIS/Repique, COFINS, IRF e CSL.

Em sua impugnação, a recorrente postulou o cancelamento dos lançamentos, com os seguintes argumentos:

A exigência fiscal é não só improcedente, como é feita em duplicidade;

Que o sr. José Carlos Martinez, em meados de 1992, passava por um período de dificuldade financeira, tendo tentado, sem sucesso (mesmo contando com a intermediação dos sócios da Recorrente), obter recursos junto a instituições financeiras.

Paralelamente, entre a recorrente e o sr. Martinez eram realizadas tratativas no intuito daquela prestar a estes serviços de execução de obra, que, quando alcançaram o acordo, o sr. Martinez requereu à recorrente que "...antecipasse a emissão de duplicatas relativas ao acima e que, descontadas estas, colocasse, apenas por poucos dias, os valores correspondentes à sua disposição, para solucionar imprevisto, comprometendo-se a quitá-las pontualmente.

Assim, em resumo, o negócio ajustado entre ambos foi o que segue:

1. Emissão de duplicatas, seu desconto, e repasse, para devolução em poucos dias, do valor correspondente ao Sr. Martinez.

2. Contrato de prestação de serviços a ser formalizado imediatamente ao acima, sendo que o valor dos serviços corresponderia ao das duas primeiras duplicatas (2610/92 e 29/07/92).

3. Pagamentos pelo Sr. Martinez aos Bancos, na data de vencimento, e pelas obras, conforme a ser definido nas cláusulas contratuais.

Do contrato acima, só se realizou inteiramente o item 1, eis que os pagamentos aos Bancos pelo Sr. Martinez só ocorreram muito após as datas de vencimento, o que provocou a renovação dos títulos pelos valores corrigidos e acrescidos de encargos. Quanto à contratação dos serviços, que ficara previamente acordada, no valor de Cr\$ 3.767.641.485,00, nunca veio a ocorrer. (fls. 85-86).

As duas duplicatas, assim, não foram quitadas no seu vencimento e tiveram que ser renovadas. A primeira, de 26/02, para 13/08 e a segunda, de 29/07, para 28/08.

Assim, resta clara a duplicidade de incidência, pois, ainda que cabível a incidência em questão, somente deveria recair sobre as primeiras operações de desconto de duplicatas e não sobre as suas renovações (fls. 86).

Por consequência, o não pagamento das duplicatas no prazo gerou situação desconfortável entre as partes, que levou à não realização da prestação de serviço. Este o motivo pelo qual não haveria nada a registrar;

Com base nesta explicações, alegou, preliminarmente, que houve ofensa aos princípios da tipicidade e da verdade material, pois, para que prosperasse a presente autuação, deveria haver uma previsão legal manifestada nos seguintes termos: "São tributáveis os ajustes verbais de prestação de serviços ainda que os contratos correspondentes não tenham sido formalizados, ainda que os serviços não tenham sido prestados e ainda que os preços não tenham sido recebidos". Assim, a partir desta preliminar, "...a impugnante requer seja anulado o lançamento relativo ao item I" (fl. 89).

Ademais, os próprios dispositivos elencados pela autuação servem de proteção à recorrente, pois, se o fato gerador é a prestação de serviços e se esta não ocorreu, então, não há que se falar em tributação. Para tanto, cita precedentes do próprio Conselho de Contribuintes, como o Ac. 1º CC 103-11.157/91, onde se tem que "A receita de serviços deve ser apropriada ao resultado quando prestado o mesmo".

Não se pode, portanto, exigir imposto sobre fato que não aconteceu.

Quanto à exigência constante do item 2 - Variações Monetárias, alegou a recorrente que a mesma, também, não procede, pois "...os valores que inicialmente seriam destinados a mútuo, tiveram imediatamente após a sua entrega, orientados para destinação diversa, ou seja, como sinal e adiantamento de parte do valor relativo a aquisição de imóvel. Desta forma, não há como estabelecer incidência sobre a variação monetária de tais valores" (fl. 91).

Quanto à multa agravada, alegou que fraude não se presume, devendo ser provada pela Fiscalização para legitimar aquela.

Quanto à exigência do PIS, entende que não cabe a sua exigência, pois, de um lado, os Decretos-lei 2.445/88 e nº 2.449/88 revogaram a LC 07/70, não podendo esta subsistir. Tendo sido tais Decretos-lei declarados inconstitucionais pelo STF, não há lugar para repristinação daquela lei complementar, de modo que não há base para a tributação através do PIS.

Quanto ao IR Fonte, alega que a exigência com supedâneo no art. 35 da Lei 7.713/88 é inconstitucional, pois fere o conceito de fato gerador do IR, tal como definido no CTN. Aliás, a partir da orientação do STF, tal dispositivo não se aplica à recorrente.

A exigência da CSL em 10% é indevida, pois, "...para as empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, foram consideradas inconstitucionais as alíquotas superiores a 0,5% (meio por cento)" (fls. 95).

Quanto aos juros, que, de acordo com o art. 192, § 3º, da CF/88, agora revogado, não poderiam ser fixados acima de 1 % ao mês.

Entretanto, apesar do argumentado acima, a DRJ negou procedência à impugnação desafiada pela recorrente.

Em relação à omissão de receitas, entendeu que, apesar da venda cancelada não integrar o resultado da entidade, é "...necessária a comprovação do cancelamento e escrituração adequada de cada fato, observando-se a ordem cronológica" (fl. 246), nos termos dos arts. 157, § 1º e 167, do RIR/80. Porém, "Afora a peça impugnatória, procuração e contrato social, a contribuinte não trouxe aos autos nenhum outro documento de modo a comprovar suas alegações, quanto ao cancelamento do contrato de prestação de serviços" (fls. 246).

Apesar de a recorrente ter informado que não houve liquidação da duplicata no seu vencimento, não foram apresentados os documentos correspondentes, ao longo da ação fiscal. Apenas justificou a recorrente que *"Quanto a outros documentos bancários - duplicatas mencionadas naquele termo - já foram solicitados aos bancos que realizaram as operações as fotocópias necessárias ao completo esclarecimento do assunto, tendo sido prometido para o próximo dia 13/junho/97, razão porque estamos aguardando as respectivas expedições"* (fl. 247). Todavia, nem mesmo na fase impugnatória e até a presente data, tal documentação foi apresentada. "Portanto, constatada a emissão de duplicatas não contabilizadas e descontadas junto a instituições financeiras, e não tendo a interessada comprovado suas alegações, correta a exigência a título de omissão de receitas" (fl. 247).

Quanto às variações monetárias ativas, apesar da interessada afirmar que os valores seriam destinados a mútuo e que, posteriormente, "...foram considerados como sinal e adiantamento de parte de aquisição de imóvel", "...a variação monetária ativa calculada pela fiscalização abrange apenas o período de 16/12/91 a 10/01/92, sendo esta data final coincidente com o contrato de compromisso de compra e venda de imóvel (fls. 19 a 21). Correto, portanto, o procedimento fiscal, que levou em consideração as cláusulas contratuais do contrato de mútuo, no período em que era válido entre as partes" (fl. 247), nos termos do art. 254 do RIR/80.

O pleito relativo, especificamente, ao PIS/Repique foi rejeitado, pois, com a declaração de inconstitucionalidade dos decretos-lei supracitados, por certo que voltou à tona a Lei Complementar 07/70.

Merece, também, ser mantida a exigência do IRF, pois, nos termos do contrato social, não se descarta a imediata disponibilidade dos lucros aos sócios ("...os lucros ou prejuízos serão distribuídos ou suportados pelos sócios, na proporção de suas quotas de capital social), de modo que, "...na falta da comprovação de que não havia disponibilidade imediata dos lucros aos sócios, mantém-se a exigência" (fl. 250); equivocou-se a Recorrente, pois a polêmica acerca da tributação acima de 0,5% (meio por cento) diz com o Finsocial e não com a CSL.

Quanto aos juros de mora, porque previstos em lei, não há a possibilidade de apreciação de inconstitucionalidade de legislação em sede de processo administrativo.

Enfim, deve, também, ser mantida a multa agravada em relação à omissão de receitas, pois não se trata de presunção de fraude, já que a própria recorrente não conseguiu demonstrar que não realizou as infrações em questão.

Ainda inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário.

Em sede de preliminar, alegou a ocorrência de decadência/prescrição intercorrente, pois entre a data do auto de infração e a data da ciência da r. decisão da DRJ passaram-se mais de 5 (cinco) anos. Para fundamentar tal entendimento, trouxe à colação antiga jurisprudência do STF (RE nº 94.462-1).

Renovou o argumento de ofensa aos princípios da tipicidade e da verdade material.

Renovou os argumentos da não realização da prestação de serviços e da duplicidade da incidência, tendo em vista a renovação das duplicatas.

Quanto ao argumento da DRJ de que a contabilidade deve registrar todos os fatos e que seria necessária à comprovação do cancelamento do contrato de prestação de serviços, a Recorrente alegou que sua contabilidade registra absolutamente todos os fatos. Todavia, "...tratando-se de meros ajustes verbais para futura execução e não tendo sido assinado nenhum contrato nem recebido nenhum pagamento, simplesmente não havia o que registrar". Isto é, não haveria motivo para efetuar registros se não foi assinado nenhum contrato, se não foi prestado nenhum serviço e se não foi feito qualquer pagamento (fl. 297).

Houve, sim, emissão de duplicatas, na esperança de realização do contrato, o que não sucedeu. Todavia, "...em nenhum momento a autuação provou que pudesse ter havido algum contrato de prestação de serviços entre a recorrida e a empresa Rádio e Televisão OM Ltda ou algum pagamento/recebimento que pudesse a este se referir" (fl. 298).

Em favor da Recorrente, consta, ainda, na fl. 42, "...cópia de correspondência de Rádio e Televisão OM Ltda, datada de 27 de julho de 1992, pedindo prorrogação de prazo de pagamento do título de crédito com vencimento em 27/07/92, no valor de Cr\$ 2.603.000.000,00, para 11/08/92" (fl. 298).

Verifica-se, também, na fl. 235, uma correspondência da DISAR/DRF/SPOIOESTE, de 04.03.98, para o Serviço de Julgamento de Processos/IRPJ, onde se menciona que foram encaminhados documentos para juntada aos autos, o que, entretanto, não ocorreu, de modo que a Recorrente protestou "...pela concessão de novo prazo para busca e juntada de cópias dos mesmos e ou de nova busca as instituições financeiras". Com isto, deixa de ter fundamento a alegação da r. decisão recorrida no sentido de que a recorrente não teria apresentado documentos (fls. 298 e 299).

Quanto à Omissão de Variações Monetárias Ativas, argumentou a recorrente que a mesma está atingida pela decadência, já que o "fato gerador" ocorreu em 1991 e a autuação somente foi levada a efeito em 1997.

Quanto à tributação reflexa, também, foram renovados os argumentos, sendo que, especificamente, em relação ao PIS, a recorrente colaciona novas razões, como a alteração da destinação, proibitiva de que a sua receita seja destinada à Receita Federal e o fato de ter a mesma base de cálculo da COFINS, o que violaria os arts. 195, § 4º e 194, parágrafo único, VI, da Constituição Federal (fls. 300 a 313).

Enfim, os argumentos contra a multa agravada e os juros acima de 1%, também, foram renovados.

Por outro lado, em Memorial entregue em 28.01.2004 aos Conselheiros da 7ª Câmara do 1º CC, todas as alegações acima foram renovadas, alegando, ainda, que teria ocorrido decadência em relação à tributação sobre o "fato jurídico tributário" ocorrido em dezembro de 1991.

O voto do Conselheiro OCTÁVIO CAMPOS FISCHER foi lavrado nos seguintes termos:

O Recurso Voluntário é tempestivo e está devidamente acompanhado de arrolamento de bem de sua propriedade.

Há duas questões de decadência, que precedem o mérito do Recurso Voluntário. Uma delas, referente ao "fato jurídico tributário" de dezembro de 1991, para ser analisada, precisaria que constasse nos autos a Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica 91/92, o que, entretanto, não encontramos.

Note-se que, mesmo que não tivesse sido suscitada pela parte, a decadência pode ser conhecida de ofício. Todavia, como até 1991, o IRPJ, segundo orientação desse Conselho de Contribuintes, era tributo com lançamento por declaração, a solução desta questão demanda que aos presentes autos seja trazida a Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica 91/92.

Assim, voto no sentido de baixar em diligência, para que a repartição de origem informe a data em que Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica 91/92 foi entregue pelo contribuinte.

Tela de consulta anexada à folha 434 informa ter a declaração de rendimentos referente ao exercício de 1992, sido entregue em data de 19 de junho de 1992.

Despacho de folha 435, considerando cumprida a diligência solicitada, com o retorno dos autos do processo ao Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

O voto do Conselheiro NILSON PÊSS foi lavrado nos seguintes termos:

Como visto no relatório, o presente processo já foi conhecido por este plenário, em sessão de 29 de janeiro de 2004.

Apreciando as peças de constituição do crédito tributário, as provas e documentos trazidas aos autos, a decisão em julgamento em primeira instância, os argumentos recursais, os apresentados posteriormente em memoriais e nos debates na sessão de julgamento, entendeu-se não reunir o presente processo as informações necessárias para a sua apreciação, na profundidade recomendada e suficiente para perfeita solução da lide.

Concluiu-se pela necessidade de baixar o mesmo em diligência, no sentido de se verificar, junto à escrituração e documentação da recorrente, bem como junto à empresa REDE OM DE RÁDIO E TELEVISÃO LTDA., empresa do Sr. José Carlos de Castro Martinez, informações, documentos e provas sobre as negociações envolvendo a contratação das duplicatas nº 2591/91; 2567/92; 2678/92; 2912/92 e 2913/92, bem como fatos e acontecimentos das operações decorrentes.

Foi solicitado verificar junto às empresas envolvidas:

- Indicações de negociações que motivariam a emissão das duas primeiras duplicatas mencionadas (26/06/92 e 29/07/92), bem como a contratação dos serviços que totalizariam Cr\$ 3.767.641.485,00, sua realização ou não;

- Verificação da alegação da recorrente, de que o produto do desconto das primeiras duplicatas teria sido repassado para a empresa do Sr. Martinez, identificando a forma de transferência dos valores, bem como sua devolução ou liquidação;

- Verificação junto à empresa do Sr. Martinez a escrituração, ou não, das duplicatas de nº 2678/92, 2712/92 e 2913/92, que teriam sido emitidas em substituição as primeiras, não resgatadas no prazo;

- Considerando a “carta” de fls. 42, verificação junto a Rede OM de Rádio e Televisão Ltda. da contrapartida da escrituração da obrigação referida;

- Elaboração relatório e parecer conclusivo, dando ciência à recorrente para, querendo, se manifeste, num prazo de trinta (30) dias.

Termo de Diligência nº 09.1.01.00-2006-00372-2 recebida pela empresa Radio e Televisão OM Ltda em 07/07/2006 (fl. 480) e resposta encaminhada por esta empresa em 27/07/06 (fls. 487 a 507). Termo de encerramento de diligência fiscal lavrado em 31/07/06, no qual foi informado que a empresa diligenciada afirma que a interessada não prestou serviço na data de emissão das duplicatas, mas realizou transferência de valores obtidos junto à instituições financeiras, juntando cópia dos Instrumentos Particulares de Contrato de Mútuo e Instrumentos Particulares de Contrato de Confissão de Dívida.

Termo de Diligência Fiscal nº 0910.100.01000-9 recebida pela empresa Construtora Triunfo S.A. em 26/06/08 (fl. 516) e resposta encaminhada por esta empresa em 22/07/08 (fls. 521 a 525). Termo de encerramento de diligência fiscal lavrado em 1º/09/2008, no qual foi informado, em síntese, que a recorrente, ao atender as solicitações do Conselho de Contribuintes, não apresentou novos documentos que comprovassem suas alegações.

Foi acostado aos autos a manifestação da recorrente em face da diligência efetuada, na qual contesta com veemência o relatório da autoridade fiscal relativa à diligência efetuada na recorrente.

Alega-se na manifestação que o relatório emite opinião pessoal, em ofensa à regra legal, com densa carga de subjetividade e parcialidade, com a preocupação centrada em demonstrar a correção da pretensão fiscal. Ainda, que ao se concluir o relatório com a afirmação de que a recorrente não comprovara a inocorrência de prestação de serviços, o que a autoridade diligenciadora pretende é produção de prova negativa pela recorrente, a qual é impossível de ser concretizada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MARCOS TAKATA, Relator

Como já assentado no relatório, viu-se que o processo fora baixado em diligência por duas vezes, retornado conclusos os autos da segunda diligência com a manifestação da parte, para o julgamento do recurso voluntário.

Princípio com o exame da preliminar de mérito de decadência, a qual foi a causa da primeira diligência decretada por este órgão julgador.

Embora tenha para mim que o IRPJ passou a se submeter à modalidade de lançamento por homologação desde o advento do Decreto-lei 1.967/82, com a instituição do regime de antecipações e duodécimos, a matéria já se encontra pacificada inclusive na CSRF, com o entendimento de que o IRPJ se subordina à modalidade de lançamento por homologação a partir da vigência da Lei 8.383/91, em face do que me curvo a essa exegese. Nesses termos, no ano-calendário de 1991, o lançamento de IRPJ ainda se dava sob a modalidade por declaração. O mesmo se diga com relação à CSL.

A DIRPJ/92 fora entregue em 19/06/92 (fl. 436), de modo que, sendo ainda lançamento de IRPJ e CSL por declaração, o termo *a quo* do prazo decadencial é o dia da entrega da declaração, na conformidade do art. 173, parágrafo único, do CTN. Vale dizer, inclui-se na contagem do prazo decadencial de 5 anos o dia da entrega da declaração. Dessa forma, o termo *ad quem* para a consumação da decadência para lançamentos de crédito tributário do período-base de 1991 é 18/06/97.

Como os lançamentos se aperfeiçoaram em 19/06/97 (fls. 49, 56, 62, 67, 72, 78 e 81), operou-se a decadência em relação ao crédito tributário do período-base de 1991.

Outrossim, reconheço estarem fulminadas por decadência as exigências impositivas em relação ao período-base de 1991, quais sejam, as exigências de IRPJ sobre variação monetária ativa de contrato de mútuo entre a recorrente e o Sr. José Carlos Martinez, com base na variação da TR entre 16/12/91 a 31/12/91.

Quanto à preliminar de mérito de prescrição, afasto-a de plano.

Em que pese a literalidade do art. 174, *caput*, do CTN poder permitir interpretação diversa, reputo que o curso do prazo prescricional só começa a escoar a partir do momento em que a pretensão fiscal se torna exigível, *i.e.*, a partir do esgotamento do processo administrativo, o qual, enquanto pende, sequer nasce a exigibilidade do crédito tributário, nos moldes do art. 151, III, do CTN (a bem ver, o caso não é de suspensão de exigibilidade: simplesmente não nasceu a exigibilidade para que esta seja suspensa).

Postos nestes termos, a questão não é de prescrição intercorrente, mas de início do escoamento do prazo prescricional. E, como disse, entendo que o início do curso do prazo prescricional se desencadeia a partir do momento em que o crédito tributário se torna exigível.

Passo ao juízo de mérito.

Ab initio, insta pontuar o seguinte. Na conformidade dos arts. 1º, *caput* e 2º, *caput c/c* o art. 20, da Lei 5.474/68 (Lei das Duplicatas), a duplicata, título de crédito causal, só cabe ser emitida a partir da entrega das mercadorias ou da prestação dos serviços.

Disso é uma conclusão é imediatamente extraível.

A presunção de que, com a emissão de duplicata houve a prestação de serviços, pois a emissão daquele título de crédito causal supõe ou pressupõe a prestação de serviços.

Aliás, a emissão de duplicata, a seguir o teor legal, implica o reconhecimento ou realização da receita da prestação de serviços pelo regime contábil de competência.

Esclareço. Ao traduzir juridicamente o princípio ou regime contábil de competência, tem-se por realizada a receita quando o contratado cumpre sua obrigação (de dar ou de fazer), independentemente do momento em que receba o pagamento.

Com o advento da Lei 11.638/07¹, nas vendas de mercadorias a prazo, passa a ser reconhecível como receita, no momento da tradição das mercadorias (e com a emissão das duplicatas) somente o valor presente. Mas, mesmo à luz das alterações processadas pela Lei 11.638/07, a Medida Provisória 449/08 preceituou a não influência dessas modificações para fins de apuração do IRPJ, da CSL, do PIS e da COFINS. Nas prestações de serviços a longo prazo, o próprio princípio contábil de competência merece ser interpretado em seus devidos termos, podendo-se colocar em discussão o reconhecimento contábil das receitas à medida da prestação dos serviços, e não somente ao termo final da prestação dos serviços contratados. Mas isso tudo não se coloca em questão no caso vertente. Importa, aqui, á a primeira conclusão extraível, qual seja a da mencionada presunção.

Bem verdade que a referida presunção é relativa, ilidível mediante prova em contrário, não obstante, diga-se, a emissão de duplicata sem a correspondente prestação de serviços constitua ostensiva irregularidade, para não dizer flagrante ofensa ao predicado pela Lei de Duplicatas (ou, no caso de mercadorias, sem sua venda, ou melhor, sem a tradição das mercadorias vendidas).

Pois bem, emissão de duplicatas houve. Por conseguinte, é incontendível que o ônus da prova de que inexistira a prestação de serviços ao sacado das duplicatas é da recorrente. A presunção legal, da própria Lei de Duplicatas, é a da consecução da prestação de serviços. Se a recorrente verbera que não contabilizara o valor das duplicatas emitidas, pela elementar razão de não ter havido a prestação de serviços, aliás, nem mesmo sua contratação, o *onus probandi* é dela.

Entre os documentos acostados aos autos, inclusive, em função da diligência requerida não há a comprovação de que o produto do desconto das primeiras duplicatas fora repassado para a empresa do sr. Martinez, identificando a forma de transferência dos valores.

Não há nos autos a comprovação da escrituração contábil na recorrente do lançamento a crédito em conta bancos em contrapartida ao lançamento a débito de “empréstimos” ou conta congênere do ativo (v. itens 3, 5 e 10 abaixo). Nem há comprovação

¹ Que alterou o capítulo das Demonstrações Financeiras da Lei de S.A. e visou adaptar as normas jurídico-contábeis às regras internacionais de contabilidade (IFRS).

da escrituração contábil na empresa do sr. Martinez do ingresso desses recursos, *i.e.*, de lançamento a débito em caixa ou conta bancos em contrapartida a “empréstimos a pagar” ou conta congênere do passivo (v. abaixo após item 11). Tampouco há cópias de extratos bancários a demonstrar a transferência de recursos da recorrente à empresa do sr. Martinez.

A bem ver, ainda que a prestação de serviços não se tenha efetuado, e, pois, a emissão das duplicatas tenha sido irregular, caberia à recorrente haver feito os seguintes lançamentos contábeis, que se descrevem de modo simplificado:

No momento da emissão das duplicatas:

D – Duplicatas a receber

C – Receita Antecipada (conta do passivo ou redutora do ativo)

No momento do desconto das duplicatas:

D – Banco

D – Despesas financeiras a apropriar (conta do ativo)

C – Duplicatas a receber

E, com o repasse do valor descontado para a empresa do sr. Martinez, e não consecução da prestação dos serviços, e nova emissão de duplicatas para solver o desconto anterior junto ao banco:

No repasse do valor descontado para a empresa do sr. Martinez, a título de mútuo:

D – Empréstimos da receber

C – Bancos ou Caixa

Apropriação em conta de resultado dos juros das duplicatas descontadas:

D – Despesas financeiras (conta de resultado)

C – Despesas financeiras a apropriar

“Repasse” desse encargo à empresa do Sr. Martinez pelo empréstimo feito:

D – Empréstimos a receber

C – Receitas financeiras

Com a não consecução da prestação de serviços e pagamento ao banco do valor das duplicatas descontadas, não honradas pelo sacado:

D – Receita Antecipada

C - Banco

Com a nova emissão de duplicatas (para cobrir o pagamento feito das duplicatas anteriormente descontadas e não honradas pelo sacado):

D – Duplicatas a receber

C – Receita Antecipada

Com o desconto dessas duplicatas novamente emitidas (para cobrir o pagamento feito das duplicatas anteriormente descontadas e não honradas pelo sacado):

D – Banco

D – Despesas financeiras a apropriar (conta do ativo)

C – Duplicatas a receber

Apropriação em conta de resultado dos juros das duplicatas descontadas:

D – Despesas financeiras (conta de resultado)

C – Despesas financeiras a apropriar

“Repasse” desse encargo à empresa do Sr. Martinez pelo empréstimo feito:

D – Empréstimos a receber

C – Receitas financeiras

Com a solvência pela recorrente do valor dos descontos das duplicatas:

D - Receita Antecipada (com isso esta conta é “zerada” enquanto permaneceu ainda no passivo ou como redutora do ativo)

C – Banco

Com tais lançamentos contábeis, a recorrente *não teria reconhecido* em sua conta de resultado, *como receita*, o *valor das duplicatas*, mas *teria registrado* os fenômenos que ela alega ter sucedido.

Portanto, equivocada a alegação da recorrente ao enfatizar que *não havia o que registrar*. Havia, sim, mesmo sem reconhecimento contábil de receita, como demonstrei acima.

Ora, não restou demonstrada a consecução sequer do lançamento contábil correspondente ao repasse dos recursos à empresa do sr. Martinez.

Por sua vez, também não se logrou a apresentação do lançamento contábil na empresa do sr. Martinez, correspondente ao recebimento de tais recursos da recorrente:

D – Banco ou Caixa

C – Empréstimos a pagar

Nesse passo, impende registrar o seguinte.

A duplicata é título de crédito causal, circulável inclusive por endosso, aplicando-se a ela as regras de direito cambiariforme (as normas de direito cambial não lhe são aplicáveis em sua integralidade, daí se falar em direito cambiariforme).

O que se pretende dizer com isso é que a criação e emissão da duplicata (quer se adote ou não a teoria da criação dos títulos de crédito) é documento que inspira seriedade, nomeadamente por ser circulável por endosso. Para se refutar a presunção legal, qual seja a sua criação e emissão somente com a prestação de serviços, a contraprova deve se apoiar em elementos robustos e contundentes – ainda que se trate a prestação de serviços do negócio jurídico subjacente ou que dá causa ao negócio jurídico unilateral da criação e emissão da duplicata.

Por outro lado, há, sim, cópia de instrumentos de mútuo entre a recorrente e a empresa do sr. Martinez, bem como cópia de instrumentos de confissão de dívida e de aditamento ao contrato de mútuo (fls. 489 a 506). Mas, não há evidência dos fatos na escrituração contábil quer da recorrente quer da empresa do sr. Martinez. Também não há evidência nos autos da transferência dos valores da conta da recorrente para a conta da empresa do sr. Martinez, *i.e.*, de extratos bancários a comprovar a efetivação de tais transferências – caso elas tenham-se dado mediante transferência bancária, e não por numerário (é o que se supõe, em virtude dos valores envolvidos, e a recorrente não disse que a transferência se dera por numerário).

Foi carreado aos autos também boletim de ocorrência de furto de caminhão da recorrente que, segundo consta na cópia da nota fiscal, transportavam-se documentos contábeis dos anos de 92 a 95, livros diário dos anos de 88 a 95 e livros razão de 91 a 95 (fls. 457 e 458). Mas, não há a comprovação já referida, na documentação trazida aos autos da empresa do sr. Martinez.

Fala ainda a recorrente em prova de fato negativo, prova impossível.

Com efeito, se o fato negativo é *absoluto*, a prova, em regra, é *impossível*. Mas, veja-se que não se está diante de fato negativo absoluto.

O que a todo o tempo a recorrente articula é que, ao invés de prestação de serviços, houve emissão de duplicatas sem aquela ter se aperfeiçoado, e que sucedera o desconto com repasse dos valores a quem deveria ser o contratante dos serviços, a título de mútuo. *Não se trata* de fato negativo *absoluto*, portanto. Prova de que não era impossível é o que se entrevê do que deduzi (escrituração contábil, sua comprovação e da transferência de valores ao tempo dos eventos).

Houvesse a demonstração da escrituração contábil dos fatos alegados na recorrente, e na empresa do sr. Martinez, bem como a da transferência de tais valores entre eles ao tempo dos eventos, como objetivado pela segunda diligência, aliado aos contratos de mútuo e confissão de dívida, a dita prova negativa teria sido aperfeiçoada.

Diante de todo o quadro exposto e sob essa ordem de considerações, nego provimento ao recurso com relação à exigência de IRPJ, CSL e COFINS sobre a omissão de receitas correspondente à duplicata nº 2567/92, emitida em 26/06/92, e à duplicata nº 2591/92, emitida em 29/07/92.

Com respeito à exigência de PIS-Repique, com base no IRPJ devido calculado sobre o valor de omissão de receitas acima sufragado, igualmente nego provimento ao recurso.

Não prospera a arguição da recorrente de que se cuida de fenômeno repristinatório com frontal agressão ao ordenamento jurídico pátrio.

O reconhecimento da inconstitucionalidade dos Decretos-lei 2.445/88 e 2.449/88 não constitui revogação desses diplomas legais. A eiva de inconstitucionalidade de tais diplomas significou que eles não foram introduzidos validamente em nosso ordenamento jurídico. Se eram inválidas, as regras impositivas da Lei Complementar 7/70 não foram revogadas como se pretendeu com a edição daqueles decretos-lei. Inválidos estes, a consequência é que as regras exacionais da Lei Complementar 7/70 não haviam sido validamente revogadas, *i.e.*, elas permaneceram.

Repristinação haveria se os decretos-lei em comentário houvessem sido revogados pelo legislador e, com isso, pretender-se a “ressuscitação” das regras da Lei Complementar 7/70 – já revogadas validamente por aqueles diplomas legais. Fenômeno absolutamente diverso é o que sucedeu, como deduzido. Não houve repristinação.

Quanto à arguição da proibitiva destinação da arrecadação do PIS à Receita Federal, observo que sobre constituir dado de fato a ser objeto de comprovação, constitui matéria de constitucionalidade da norma legal exatora, cuja apreciação é defesa a este órgão julgador, conforme a Súmula nº 2 do 1º Conselho de Contribuintes (que deve ser hospedada conforme o art. 2º da Portaria MF 41/09):

Súmula 1ºCC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Sobre a arguição de o PIS não poder ostentar a mesma base de cálculo da COFINS, nos moldes do art. 194, parágrafo único e do art. 195, § 4º, da CF, particularmente entendendo não haver ofensa aos referidos ditames constitucionais, seja porque o PIS (PIS-Repique) fora recepcionado pela CF de 1988, conforme seu art. 239, seja porque o PIS sobre faturamento (que teria a mesma base de cálculo da COFINS) tem espeque no art. 195, I, da CF (antes da EC 20/98), sem necessidade de apelo ao art. 195, § 4º, da CF. De todo modo, a arguição em comentário igualmente escapa à competência deste órgão julgador, cabendo-lhe a aplicação do mesmo entendimento sumulado precitado.

Sobre o inconformismo da recorrente sob alegação de duplicidade de exigência de IRPJ, CSL, PIS-Repique e COFINS por omissão de receitas sobre duplicatas emitidas, observo o seguinte.

Dos elementos carreados aos autos, entendo que é bastante razoável se extrair a intelecção de que, de fato, tais duplicatas foram emitidas, ainda que irregularmente, para dar cobertura às dívidas não solvidas das duplicatas preteritamente emitidas. Isso se considerando os valores das duplicatas em questão, que indiciam fortemente tal conclusão. No caso da duplicata nº 2678/92, vê-se inclusive que a emissão se dera no mesmo dia do vencimento da duplicata anterior (de nº 2591/92).

De tal feito, e sob essa ordem de juízo, dou provimento ao recurso para afastar a exigência de IRPJ, CSL, PIS-Repique e COFINS sobre omissão de receitas correspondente à duplicata nº 2912/92, emitida em 13/08/92, à duplicata nº 2913/92, emitida em no mesmo dia, e à duplicata nº 2678/92, emitida em 28/08/92.

Vale dizer, dou provimento ao recurso quanto à alegação da duplicidade de exigência.

Quanto à pretensão fiscal decorrente de variação monetária ativa calculada pela fiscalização entre 1º/01/92 e 10/01/92, não merece reparos o decisório *a quo* e, pois, a pretensão fazendária, porquanto como já visto, não se aperfeiçoou a decadência para lançamento versando sobre o período de 1992 – e reconheci a concreção da decadência para lançamento relativo ao período-base de 1991.

Vale lembrar que a referida variação monetária se refere a valores de mútuo e que foram considerados, depois, como sinal e adiantamento em compromisso de compra e venda de imóvel (fls. 19 a 21). E o que a fiscalização levantou como variação monetária ativa foi o período compreensivo do mútuo.

Sobre a irrisignação da recorrente quanto ao ILL, observo que o contrato social carreado aos autos é de 02/10/95, e a cláusula sobre distribuição de lucros prevê (fl. 111):

O exercício social terminará em 31 de dezembro de cada ano, quando serão elaboradas as demonstrações financeiras, na forma da lei, e os lucros ou prejuízos serão distribuídos ou suportados pelos sócios, na proporção de suas quotas de capital social.

O teor de cláusula em questão, se bem que vaga, inclina-se no sentido da disponibilidade imediata do lucro líquido a seus sócios. Houvesse cláusula que indicasse que a distribuição dos lucros dar-se-ia conforme deliberação dos sócios, a conclusão, evidentemente, seria contrária.

Diante disso, nego provimento ao recurso quanto à exação do ILL.

Passo ao juízo sobre a aplicação da multa qualificada decorrente da infração por omissão de receitas.

De tudo quanto deduzi sobre a questão da omissão de receitas, entendo que, se não resultou a comprovação incontestável da não prestação dos serviços, e, pois, da inocorrência da omissão de receitas, também não há elementos suficientes que autorizem concluir pela existência de dolo na conduta da recorrente.

Pode até ser que o alegado pela recorrente seja realidade, mas não comprovado por ela como lhe caberia diante da presunção legal da Lei das Duplicatas. É diante disso que se manteve o lançamento referente aos tributos. Quanto à concorrência de dolo da recorrente na configuração da omissão de receitas, não há elementos de sua evidenciação a meu ver.

Por conseguinte, dou provimento ao recurso para fulminar a multa qualificada infligida.

No que se refere aos juros de mora à taxa Selic, nego provimento ao recurso, porquanto constitui matéria até sumulada pelo 1º Conselho de Contribuintes, em sua Súmula nº 4 (que deve ser hospedada conforme o art. 2º da Portaria MF 41/09):

Súmula 1º CC nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Sob essa ordem de considerações e juízo, dou provimento parcial ao recurso para reconhecer a decadência quanto à exigência de IRPJ sobre variação monetária ativa de mútuo entre 16/11/91 a 31/12/91, para afastar a exigência de IRPJ, CSL, PIS-Repique e COFINS sobre omissão de receitas correspondentes às duplicatas de nº 2912/92, emitida em 13/08/92, de nº 2913/92, emitida em no mesmo dia, e à de nº 2678/92, em 28/08/92, e para afastar a multa qualificada.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 13 de maio de 2009


MARCOS TAKATA