



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-6

Processo nº. :10835.000209/97-47
Recurso nº. :130.634
Matéria :IRPJ e OUTROS – Exs: 1992 a 1994
Recorrente :TERRA PIRES & CIA. LTDA.
Recorrida :DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP
Sessão de :06 DE NOVEMBRO DE 2002
Acórdão nº. :107-06.872

IRPJ – DECADÊNCIA – PROCEDÊNCIA – A teor do disposto no artigo 150, § 4º, do CTN, decai a Fazenda Pública do direito de promover o lançamento após cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, razão pela qual, tendo a decadência neste caso concreto se operado, improcede o lançamento.

DILIGÊNCIA - A diligência se reserva à elucidação de pontos duvidosos que requerem aprofundamento nas investigações para o deslinde do litígio, não se justificando a sua realização quando o fato probando puder ser demonstrado pela juntada de documentos.

OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE CAIXA - Se o contribuinte não logra afastar a apuração de saldo credor de caixa, não obstante as oportunidades que foram deferidas, subsiste incólume a presunção de receitas omitidas em montante equivalente.

OMISSÃO DE RECEITAS - SUPRIMENTOS DE CAIXA - Os suprimentos de caixa realizados por parte dos sócios da pessoa jurídica, sem prova da boa origem e efetiva entrega dos mesmos, autoriza a presunção legal de omissão de receitas nos termos do disposto no artigo 181 do RIR/80.

DESPESAS FINANCEIRAS DERIVADAS DE SUPRIMENTOS DE CAIXA – TRIBUTAÇÃO DOS SUPRIMENTOS COMO OMISSÃO DE RECEITAS – GLOSA DOS ENCARGOS – IMPROCEDÊNCIA. A tributação dos suprimentos de caixa a título de omissão de receitas legitima os valores aportados ao caixa da empresa, pelo que não procede a glosa dos encargos financeiros deles decorrentes.

DESPESAS OPERACIONAIS – ASSOCIAÇÃO DE CLASSE - DEDUTIBILIDADE – Na apuração do resultado do exercício são dedutíveis, como despesa operacional, todos os dispêndios que guardem correlação com a atividade explorada e que forem

8

✓
D

Processo nº :10835.000209/97-47

Acórdão nº. :107-06.872

documentadamente comprovados, inclusive as despesas relativas às contribuições pagas para associação de classe.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - Havendo falta ou insuficiência no recolhimento do tributo, impõe-se a aplicação da multa de lançamento de ofício sobre o valor do imposto ou contribuição devido, nos termos do artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96.

JUROS DE MORA - SELIC - Nos termos dos arts. 13 e 18 da Lei nº 9.065/95, a partir de 1º/04/95 os juros de mora serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

LANÇAMENTOS DECORRENTES

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE, FINSOCIAL/FATURAMENTO E COFINS – Em se tratando de exigências fiscais procedidas com base nos mesmos fatos apurados no processo referente ao Imposto de Renda, o lançamento para sua cobrança é reflexivo e, assim, a decisão de mérito prolatada naqueles autos constitui prejudgado na decisão do processo relativo aos procedimentos decorrentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TERRA PIRES & CIA. LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR o pedido de diligência; por maioria de votos ACOLHER a preliminar de decadência em relação aos meses de janeiro e fevereiro de 1992, vencido o Conselheiro Neicyr de Almeida; e, no mérito, por unanimidade votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para restabelecer a dedutibilidade das despesas financeiras com empréstimos de sócios bem como as despesas com associação de classe, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

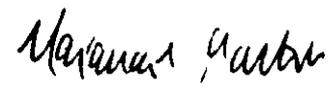


Processo nº :10835.000209/97-47

Acórdão nº. :107-06.872



JOSÉ CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE



NATANAEL MARTINS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 28 FEV 2003

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

Processo nº :10835.000209/97-47
Acórdão nº. :107-06.872

Recurso nº. :130.634
Recorrente :TERRA PIRES & CIA LTDA

RELATÓRIO

TERRA PIRES & CIA. LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 523/567, da decisão prolatada pela Sra. Delegada da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto – SP, fls. 498/509, que julgou parcialmente procedentes os lançamentos consubstanciados nos autos de infração de IRPJ, fls. 462; IRFONTE, fls. 476; FINSOCIAL, fls. 484; COFINS, fls. 489.

Consta na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal da peça básica da autuação (fls. 463/465), as seguintes irregularidades fiscais:

**1 – OMISSÃO DE RECEITAS*

SALDO CREDOR DE CAIXA

Omissão de receita operacional, caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa, conforme Termo e Verificação Fiscal.

Enquadramento legal: arts. 157 e § 1º, 179, 180 e 387, II, do RIR/80.

2 – OMISSÃO DE RECEITAS

SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO

Omissão de receita operacional, caracterizada pela não comprovação da origem e/ou da efetividade da entrega do numerário pelos sócios.

Enquadramento legal: arts. 157 e § 1º, 179, 181 e 387, II, do RIR/80.



3 – CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADOS

Valor de juros e correção monetária sobre empréstimos incomprovados dos sócios.

Enquadramento legal: arts. 157 e § 1º, 191, 192, 197 e 387, I, do RIR/80.

4 – DESPESAS DE CONTRIBUIÇÕES E DOAÇÕES – INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS

Glosa de despesas com contribuições e doações efetuadas, em virtude da inobservância dos requisitos legais.

Enquadramento legal: arts. 157 e § 1º, 191 e §§, 242, 244, 245, 246 e 387, I, do RIR/80.”

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com protocolização da peça impugnativa de fls. 410/428, seguiu-se a decisão de primeira instância, assim ementada:

“PAF

Data do fato gerador: 31/12/91, 31/01/92, 28/02/92, 31/05/92, 30/06/92, 31/12/92, 31/12/93.

NULIDADE.

São nulos 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.

AUTO DE INFRAÇÃO. LOCAL DA LAVRATURA.

A lavratura do auto de infração fora do estabelecimento do infrator não macula de nulidade o lançamento.

FISCALIZAÇÃO. AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL.

A competência para fiscalizar, exercida pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal, é proveniente de lei específica, que dispensa a formação de contabilista e a inscrição no CRC.

PERÍCIA.

Não se faz necessária a realização de perícia contábil quando os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação da livre convicção do julgador.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA:

Inexiste cerceamento de defesa, quando os demonstrativos citados no auto de infração permitem aferir a infração praticada.

**JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO.
IMPEDIMENTO DE APRECIÇÃO DA IMPUGNAÇÃO.
IMPOSSIBILIDADE.**

O protesto pela juntada posterior de provas não obsta a apreciação da impugnação, e ela só é possível em casos especificados na lei.

IRPJ

OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTO DE CAIXA.

A falta de comprovação da origem e do efetivo ingresso de recursos ingressados na empresa, a título de empréstimos de sócio, autoriza a presunção de que foram originados em receitas omitidas.

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA.

A falta de comprovação da destinação dos valores correspondentes de cheques liquidados mediante compensação bancária e contabilizados a débito de caixa, autoriza a glosa dos respectivos valores e a tributação dos saldos credores de caixa, resultantes.

DESPESAS FINANCEIRAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

A falta de comprovação de empréstimos de sócios, autoriza a glosa de despesas indevidamente deduzidas do lucro líquido a título de juros e correção monetária.

CONTRIBUIÇÕES E DOAÇÕES INJUSTIFICADAS.

A falta de justificativa e de comprovação de contribuições indevidamente deduzidas do lucro líquido, autoriza a sua glosa na apuração do resultado do exercício.

CONSECTÁRIOS DO LANÇAMENTO

O lançamento do tributo implica a exigência de multa de ofício e juros de mora, em consonância com a legislação que rege a matéria.

DECORRÊNCIA. FINSOCIAL – COFINS – IRFONTE – ILL

Mantida a exigência do IRPJ é igualmente exigível os lançamentos decorrentes.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO.

A inexistência de auto de infração, elemento essencial à constituição do crédito tributário, determina a nulidade da exigência da contribuição.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE”

Ciente da decisão de primeira instância em 11/04/01 (fls. 522), a contribuinte interpôs recurso voluntário, protocolo de 09/05/01 (fls. 523), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que ocorreu o instituto da decadência em parte do lançamento, tendo em vista que o termo de início se deu em 18/11/96, assim estão decaídas as parcelas correspondentes ao período anterior a 18/11/91;
- b) que não tem sustentação o auto de infração, ao entender que houve saldo credor de caixa, em função de desconsiderar os valores supridos pelos sócios, sob o argumento de que poderiam se constituir em omissão de receita;
- c) que os empréstimos ocorridos pelos sócios não podem ser considerados como suprimentos de caixa, pois quando os mesmos ocorreram, em 1990, a empresa ainda não exercia nenhuma atividade comercial, tendo em vista que estava em construção, sendo assim, não pode ser considerada como suprimento de caixa da empresa, posto que, nem sequer caixa na mesma existia;
- d) que ocorreu na verdade foi injeção de capital e não suprimento de caixa, pois a empresa nem sequer possuía receita, posto que não ainda funcionava;

- e) que, em relação à omissão de receita pela saída de cheques sem comprovar o seu destino, consta na contabilidade que os mesmos foram emitidos para saque em caixa. Não assiste razão ao Fisco em elucidar que ocorreu o suprimento de caixa, posto que os cheques foram emitidos para saque em caixa;
- f) que a questão merece ser analisada por meio de diligência nos documentos da empresa;
- g) que, para que ocorra o fato gerador do tributo é necessário que se comprove materialmente sua ocorrência, que não é imaginária e nem ficta;
- h) que houve a glosa indevida da contribuição para o Sincopetro – Sindicato Patronal do Comércio Varejista de Derivados de Petróleo do Estado de São Paulo, em desatendimento ao PN CST 133/73 e ao art. 191 do RIR/80;
- i) que a aplicação da diferença de correção monetária IPC/BTNF, para balanços encerrados em 31.12.90, que tenham apresentado saldo credor e, conseqüentemente, majoração de imposto, tem nítida natureza retroativa;
- j) que a Lei 8200/91, e o Decreto n. 332/91, determinaram uma correção monetária adicional relativamente ao período-base 1990, correspondente à diferença entre o IPC e o BTNf, cujo resultado, se devedor, deveria ser deduzido à partir de 1993, em 04 parcelas anuais iguais, e, se credor, seria tributado a partir de 1993, pelos critérios de determinação do lucro inflacionário realizado;
- k) que, no caso, trata-se de saldo credor do ano de 1990, que foi efetivamente levado à tributação e, eventual diferença pela aplicação dos índices do IPC, ainda que se considere legal essa retroatividade, necessariamente deveria ser tributada a partir de 1993;
- l) que a multa de ofício lançada é exorbitante;
- m) que a taxa Selic não tem embasamento legal para a aplicação nos débitos fiscais.



Processo nº :10835.000209/97-47

Acórdão nº. :107-06.872

Às fls. 585, o despacho da DRF em Ribeirão Preto - SP, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

 É o relatório.



VOTO

Conselheiro NATANAEL MARTINS, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

A recorrente insiste no pedido de diligência ao qual rejeito de pronto, tendo em vista que se trata de um procedimento totalmente dispensável no presente caso. Os fatos tratados nos autos estão devidamente instruídos, sendo desnecessária, na presente instância, a realização de qualquer procedimento que não o julgamento da lide.

Com respeito a preliminar de decadência, a ciência por parte da contribuinte, do auto de infração ora recorrido deu-se em 17/03/97, conforme faz prova o Aviso de Recebimento de fls. 408. Nos termos da legislação em vigor, a data da ciência da exigência fiscal deve ser considerada como prazo final para a contagem do prazo decadencial.

A exação fiscal abrange o ano-calendário de 1991, os meses de janeiro, fevereiro, maio e dezembro de 1992 e dezembro de 1993.

A propósito desse tema, em estudo que inclusive publiquei, escrevi:

"A questão da natureza jurídica do lançamento do imposto de renda das pessoas jurídicas no âmbito do 1º Conselho de Contribuintes ainda é acirrada, podendo no entanto afirmar-se que a corrente pelo menos até hoje majoritária entende tratar-se de um lançamento por declaração.



Não é o que pensamos e o que passaremos a demonstrar, obviamente deixando de lado as críticas que a doutrina faz relativamente aos tipos de lançamentos descritos no CTN, dado não ser este o escopo de nosso trabalho.

Com efeito, o Código Tributário Nacional, instituído pela Lei 5172/66, recepcionado com eficácia de lei complementar, como é cediço, disciplina as normas gerais em matéria tributária, inclusive no concernente aos tipos de lançamento e aos prazos em matéria de decadência e prescrição.

No que se refere à decadência, genericamente, estabelece o art. 173 do CTN:

"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II. da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento".

Por outro lado, de forma totalmente assistemática, na disciplina do denominado lançamento por homologação, estabeleceu-se no art. 150, § 4º, do CTN:

"Art 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

...

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação"

Ou seja, enquanto que, regra geral, o prazo decadencial de cinco anos começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o

lançamento poderia ter sido efetivado (CNT, art. 173, I), sendo lícito, portanto, afirmar-se que o prazo, contado da ocorrência do fato gerador, não é propriamente de cinco anos, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação o prazo decadencial conta-se a partir do fato gerador sendo o prazo, neste caso, propriamente de cinco anos.

Lançamento por homologação, na definição do CTN, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, operando-se pelo ato em que referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Pois bem, relativamente ao imposto de renda das pessoas jurídicas, muito se discutiu e ainda hoje se discute, sobre a natureza jurídica do lançamento que o corporifica, havendo aqueles que o julgam como um tributo sujeito a lançamento por declaração ou misto, outros, mais recentemente, defendendo que a sua natureza, hoje, seria a de lançamento por homologação.

Alberto Xavier, em sua clássica obra Do lançamento, Editora Resenha Tributária, 1977, ferindo a questão, naquela oportunidade, defendeu a idéia de que o lançamento do imposto de renda não se traduz num caso de auto lançamento (ou lançamento por homologação), pela circunstância específica de que a fiscalização, no ato da entrega da declaração, examina o seu conteúdo, procedendo em face deste ao lançamento e, no próprio momento, notifica o contribuinte do imposto que lhe foi lançado.

Dai conclui Alberto Xavier:

"Ora, na hipótese em apreço não se verifica um pagamento prévio ou antecipação do imposto, mas sim um verdadeiro lançamento com base na declaração, regido pelos arts. 147 e 149 do Código Tributário Nacional, com a única particularidade de o ato administrativo de lançamento ser praticado no próprio ato da entrega da declaração e não no momento posterior do procedimento tributário". (pg. 80).

Entretanto, se naquela ocasião podíamos compartilhar da opinião de Alberto Xavier, após o advento do Decreto-lei 1967/82 (e, com maior razão, ainda, a vista das Leis 8383/91, 8541/92, 8981/93 e 9249/95), passamos a pensar de forma diversa.

Com efeito, com a edição do Decreto-lei 1967/82, desvinculou-se o prazo do pagamento do imposto com a entrega da declaração de rendimentos não



havendo mais, pois, o prévio exame da autoridade administrativa. Se mais não bastasse, com a descentralização da entrega da declaração de rendimento, não se pode alegar, em absoluto, estar havendo exame do lançamento pela autoridade administrativa, pois o simples carimbo aposto pelo estabelecimento receptor da declaração (que, aliás, pôde ser uma instituição financeira), à evidência, não pode ser considerado notificação de lançamento nos termos preconizados no art. 142 do CTN. Logo, o contribuinte recolhe (está obrigado) as parcelas do imposto devido sem que tenha ocorrido qualquer manifestação da autoridade administrativa. Ademais, grande parte do imposto já deve ser recolhido antes da própria entrega da declaração de rendimentos sob a forma de antecipações, duodécimos ou recolhimentos estimados (calculável com base em lucro presumido) na linguagem atual.

Não há dúvida, pois, ser o IRPJ um tributo sujeito a lançamento por homologação.

A declaração do imposto de renda, hoje, representa o cumprimento de um dever meramente instrumental do contribuinte perante a Fazenda Pública, constituindo-se, além disso, por força das normas que a disciplina, do ponto de visto jurídico, confissão de dívida quanto ao crédito tributário porventura indicado ou, quanto ao resultado negativo nela quantificado, o direito de crédito (abatimento) do contribuinte.

Nessa linha de raciocínio, a Fazenda Nacional deve verificar a atividade do contribuinte, homologando-a dentro do prazo de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, findo o qual considerar-se-á, de forma tácita, homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito a ele correspondente, decaindo, portanto, o direito de a Fazenda corrigir ou lançar "ex officio" (via auto de infração) o tributo anteriormente não pago, sendo inaplicável à espécie a regra do art. 173, I, do CTN ou a disciplinada no § 2º do art. 711 do RIR/80, aliás não reproduzida no atual RIR/94.

Paulo de Barros Carvalho, a esse propósito, é claro:

"Prevê o Código o prazo de cinco anos para que se dê a caducidade do direito da Fazenda constituir o crédito tributário pelo lançamento. Nada obstante, fixa termos iniciais que dilatam por período maior o aludido prazo, uma vez que são posteriores ao acontecimento do fato jurídico tributário. O exposto já nos permite uma inferência: é incorreto mencionar prazo quinquenal de decadência, a não ser nos casos em que o lançamento não é da essência do tributo - hipóteses de lançamento por homologação - em que o marco inicial de contagem é a data do



fato jurídico tributário" (Curso do Direito Tributário, Ed. Saraiva, 4a. Ed., pg. 311).

Nem se diga que a regra de contagem, em eventuais casos de prejuízos fiscais não poderia ser a estabelecida no art. 150, § 4º, do CTN, mas sim a do art. 173, I, ao argumento de que não teria havido nenhum pagamento (apurou-se prejuízo fiscal no período), não havendo, pois, o que homologar.

A primeira vista esse argumento impressiona, "máxime" em face de decisões do Conselho de Contribuintes relativas a IRF, que se consubstanciaria em hipótese de lançamento de ofício e não por homologação, regrado pelo art. 173, I, do CTN, justamente porque, dizem, não havendo pagamento, nada há a ser homologado. (confira-se, v.g., Acórdão do 1º C.C. nº 101-83.005/92 - ODOU de 07.01.94)

Entretanto, o entendimento acima exposto, sufragado pelo Conselho de Contribuintes, em nada se assemelha ao tema que ora se debate, já que naquelas hipóteses (lançamento de ofício de IRF) o contribuinte de fato não praticou nenhuma ação (atividade) tendente à quantificação do "quantum debeatur" sujeito a pagamento antecipado.

É que em matéria de imposto de renda determinado em função do lucro (real ou presumido), os contribuintes, sempre e necessariamente, levam ao conhecimento da autoridade administrativa toda a atividade que exercem (procedimentos), tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido.

Ora, o que se homologa não é propriamente o pagamento, mas sim toda a atividade procedimental desenvolvida pelo contribuinte.

Souto Maior Borges, em sua magnífica obra sobre o Lançamento Tributário (volume 4 do Tratado de Direito Tributário Brasileiro, Forense, 1981), em diversas passagens, fere profundamente essa questão não deixando dúvidas sobre a matéria, valendo a pena transcrevê-las:

"... o que se homologa não é um prévio ato de lançamento, mas a atividade do sujeito passivo adentrada no procedimento de lançamento por homologação, não é ato de lançamento, mas pura e simplesmente a "atividade" do sujeito, tendente à satisfação do crédito tributário"... (fls. 432).



....

"...Compete à autoridade administrativa, "ex vi" do art. 150, caput, homologar a atividade previamente exercida pelo sujeito passivo, atividade que em princípio implica, embora não necessariamente, em pagamento. E, o ato administrativo de homologação, na disciplina do C.T.N., identifica-se precisamente com o lançamento (art. 150,-caput)". (fls. 440/441),

Mais adiante, dando fecho a sua conclusão, assevera o Mestre Pernambucano:

"...Consequentemente, a tecnologia contemplada no C.T.N. é, sob esse aspecto, feliz: homologa-se a "atividade" do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento". (fls. 445)

Aliás, a interpretação de que o que se homologa é a atividade do contribuinte e não o pagamento realizado é a única possível, sob pena de nulificar todas as regras insertas no art. 150 e §§ do CTN, especialmente a do § 4º.

Com efeito, dizer-se que o que se homologa seria o pagamento (interpretação puramente literal do caput do art. 150 do CTN), com a devida vênia, significa nada dizer-se já que o pagamento, caso efetuado, sempre e necessariamente, seria homologável. Noutras palavras, à evidência, não quis dizer (e não disse) que homologável seria o pagamento do tributo (R\$ 100,00, p.ex.), posto que o valor recolhido, qualquer que seja a sua grandeza, considerado em si mesmo, não diverge (R\$ 100,00 são , sempre e necessariamente, R\$ 100,00) sendo, pois, inexoravelmente homologável. Nesse diapasão, admitindo-se a tese de que homologável seria apenas o valor pago (atividade de pagamento), a regra inserta no § 4º do art. 150 do CTN, porque então não haveria sobre o que divergir, seria estúpida e absolutamente desnecessária, posto que não abrangeria as situações em que não tenha havido pagamento ou que, em tendo havido, o teria sido feito com insuficiência, não obstante toda a atividade procedimental exercida pelo contribuinte.

Certamente que esta conclusão, por conduzir ao absurdo, não pode e não deve prevalecer. O intérprete e aplicador do direito, sobretudo o investido em funções judicantes, deve buscar, para além das palavras, o exato conteúdo normatizado. Ou nos afastamos do sentido puramente literal posto na lei ou, com a devida vênia, sem demérito aos ilustres filólogos e lexicográficos, se interpretar o direito significasse simplesmente colocar a norma jurídica à vista de conceitos postos em dicionários, parodiando Paulo de Barros Carvalho,



"... seríamos forçados a admitir que os meramente alfabetizados, quem sabe com o auxílio de um dicionário de tecnologia jurídica, estariam credenciados a descobrir as substâncias das ordens legisladas, explicitando as proporções do significado da lei. O reconhecimento de tal possibilidade roubaria à Ciência do Direito todo o teor de suas conquistas, relegando o ensino universitário, ministrado nas Faculdades, a um esforço estéril, sem expressão a sentido prático de existência. Daí por que o texto escrito, na singela conjugação de seus símbolos, não pode ser mais que a porta de entrada para o processo de apreensão da vontade da lei; jamais confundida com a intenção do legislador. O jurista, que nada mais é do que o lógico, o semântico e o pragmático da linguagem do direito, há de debruçar-se sobre os textos, quantas vezes obscuros, contraditórios, penetrados de erros e imperfeições terminológicas, para captar a essência dos institutos, surpreendendo, com nitidez, a função da regra, no implexo quadro normativo. E, à luz dos princípios capitais, que no campo tributário se situam no nível da Constituição, passa a receber a plenitude do comando expedido pelo legislador, livre de seus defeitos e apto para produzir as conseqüências que lhe são peculiares. (Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 4a. edição, pgs. 81/82).

Carlos Maximiliano, mestre dos mestres na arte da hermenêutica e interpretação do direito, a propósito da matéria preleciona:

"... nunca será demais insistir sobre a crescente desvalia do processo filológico, incomparavelmente inferior ao sistemático e ao que invoca os fatores sociais, ou do Direito comparado. Sobre o pórtico dos Tribunais convinha inscrever o aforismo de Celso ...: "saber as leis é conhecer-lhes, não as palavras, mas a força e o poder", isto é, o sentido e o alcance respectivo. (Hermenêutica e Aplicação do Direito, Ed. Forense, 9ª edição, pg. 122).

Mais adiante, já tratando do processo sistemático de interpretação, Carlos Maximiliano dá a pedra de toque à sua lição:

"Consiste o Processo sistemático em comparar o dispositivo sujeito a exegese, com outros do mesmo repositório ou de leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto.

...

Não se encontra um princípio isolado, em ciência alguma, acha-se cada um em conexão íntima com outros...



Cada preceito, portanto, é membro de um grande todo; por isso do exame em conjunto resulta bastante luz para o caso em apreço.

Confronta-se a prescrição positiva com outra de que proveio, ou que da mesma emanaram; verifica-se o nexó entre a regra e a exceção, entre o geral e o particular, e deste modo se obtém esclarecimentos preciosos. O preceito, assim submetido a exame, longe de perder a própria individualidade, adquire realce maior, talvez inesperado. Com esse trabalho de síntese é melhor compreendido.

O hermeneuta eleva o olhar, dos casos especiais para os princípios dirigentes a que eles se acham submetidos; indaga se, obedecendo a uma, não viola outra; inquire das conseqüências possíveis de cada exegese isolada. Assim contempladas do alto os fenômenos jurídicos, melhor se verifica o sentido de cada vocábulo, bem como se um dispositivo deve ser tomado na acepção ampla, ou na estrita, como preceito comum, ou especial. (ob. cit., pgs. 128/129)

Ou seja, concluir se o pagamento ou não do tributo teria o condão de definir a natureza do lançamento do tributo e, conseqüentemente, o prazo de decadência a ele aplicável, impõe-se empreender não a busca de significado literal que os vocábulos postos nos textos legais possam ter, mas sim analisá-los à luz de todo o ordenamento jurídico-tributário para, somente após, chegar-se à correta conclusão.

Ora, tendo-se presente consistir o lançamento um procedimento administrativo (atividade) tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, etc (CTN, art. 142); tendo-se presente que nos tributos sujeitos ao pagamento sem o prévio exame da administração não existe, propriamente, o lançamento; tendo-se presente, por fim, que a administração pública, tomando por empréstimo toda a atividade exercida pelo contribuinte (não apenas o pagamento, que é eventual), tacitamente a homologa, evidentemente que o pagamento do tributo não é fator fundamental, senão para a simples conferência se o "quantum" apurado "casa" com o "quantum" recolhido. Fundamental, isto sim, é toda atividade exercida pelo contribuinte levada a conhecimento da autoridade administrativa, esta sim objeto da homologação.

O pagamento, assim, por si só, não tem o condão de definir a modalidade de lançamento a que o tributo se sujeita, sob pena de se ter de assumir que esta poderia ser dupla, conforme houvesse ou não o pagamento.

Enfim, por essas razões, entendemos que o lançamento de IRPJ é por homologação, devendo a contagem de prazo decadencial, portanto, ser feita em conformidade com a regra prescrita no artigo 150, § 4º, do CTN."

Entretanto, a Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, pacificando a sua jurisprudência, entendeu que a regra do art. 150, par. 4º, do CTN somente tem aplicação a partir do ano calendário de 1992, quando, em face do advento da Lei 8383/91 o IRPJ, indiscutivelmente, passou a ter a natureza de lançamento por homologação.

Dentro desse contexto, não vejo como senão reconhecer que, indiscutivelmente, a decadência já se operou em relação aos meses de janeiro e fevereiro de 1992, razão pela qual estes devem ser excluídos da exigência.

Quanto ao mérito, como visto do relatório, trata-se de lançamento de ofício em razão da constatação de omissão de receitas operacionais e pela glosa de despesas consideradas indedutíveis, conforme abaixo apreciadas individualmente.

SALDO CREDOR DE CAIXA

A irregularidade fiscal foi apurada em razão da constatação de registros contábeis a débito da conta caixa, relativos a cheques liquidados pelo sistema de compensação bancária, sem o correspondente crédito da referida conta pelos pagamentos efetuados.

Devidamente intimada a comprovar a destinação dos cheques liquidados por compensação, a empresa deixou de proceder a necessária prova dos lançamentos efetuados, razão pela qual a fiscalização recompôs o saldo da conta



caixa, com a exclusão dos valores que se destinaram a pagamentos não registrados por caixa.

Em sua defesa, a recorrente nega a existência da presumida omissão de receita, porém, deixou de fazer a necessária prova do que alega, apesar das oportunidades que lhe foram concedidas. A decisão da autoridade julgadora monocrática, diante desse quadro, não merece reparos.

É que tal situação, dentre outras possíveis, ocorre justamente quando da configuração de saldo credor de caixa.

Com efeito, nos termos do art. 180 do RIR/80, *“o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro da receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.”*

Ou seja, no caso concreto, caberia à recorrente a prova de não ter havido omissão de receitas, o que, como visto, não ocorreu.

O saldo credor da conta caixa, como visto, foi obtido em decorrência da exclusão de ingressos fictícios. Significa, então, que tais recursos não ingressaram efetivamente no caixa da empresa, pois se destinaram ao pagamento de dispêndios que não foram registrados na escrituração comercial. Tais pagamentos deveriam necessariamente estar contabilizados, com base nos documentos referentes às operações que os justificaram.

Assim sendo, o saldo da conta caixa não poderia conter tais valores, visto que creditados por suas saídas. Se, ao contrário, o saldo de caixa constante da

contabilidade, continuar espelhando os valores correspondentes aos ingressos inexistentes, então ele é falso e deve ser restabelecido com o expurgo dos valores indevidamente por ele espelhados.

Se do expurgo resultar saldo credor, então os pagamentos correspondentes foram presumivelmente suportados por recursos mantidos à margem da escrita oficial, cabendo à pessoa jurídica a prova em contrário. No caso dos autos, a recorrente deixou de fazer prova contrária e, em decorrência, a fiscalização recompôs a movimentação da referida conta, excluindo os mencionados valores. Disso resultou credor o saldo de caixa, o que autoriza a presunção legal de omissão de receitas.

Assim, o presente item deve ser mantido.

SUPRIMENTOS DE CAIXA NÃO COMPROVADOS

Durante a realização dos trabalhos de fiscalização, a contribuinte foi intimada a comprovar a origem e a efetiva entrega do numerário contabilizado a título de empréstimos dos sócios.

Em face da sua não comprovação, referidos suprimentos foram considerados como omissão de receita.

Para terem validade, os suprimentos efetuados por sócios ou pessoas ligadas, devem espelhar legitimidade, regularidade e efetividade. Em outras palavras, o suprimento deve ser comprovado de forma hábil, segura e induvidosa, demonstrando a beneficiária que os recursos são provenientes de fontes externas e que os mesmos ingressaram efetivamente em seu caixa.

A esse respeito, a legislação abordou a questão com o intuito de tolher a prática dos suprimentos simulados, ilegítimos, como forma de omissão de receitas, ao dispor no regulamento do imposto de renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 que:

“Art. 181 - Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas.”

O suprimento de caixa registrado na contabilidade da empresa constitui, pois, o indício a partir do qual restará ou não provada a omissão de receita. O ato de suprir o caixa constitui indício para justificar o procedimento fiscal, de modo que à pessoa jurídica favorecida impõe-se a demonstração da inocorrência de eventual ilícito fiscal, e, para tanto, esta deve realizar prova hábil e idônea, coincidente em datas e valores, de que os recursos são de origem externa às suas atividades e que efetivamente ingressaram no caixa. Deve-se atentar para o fato de que tais requisitos são cumulativos, ou seja, o atendimento de um não afasta a obrigatoriedade da justificativa do outro.

No caso dos autos, a recorrente deixou de comprovar a efetividade, tanto da origem, como do efetivo ingresso do numerário no caixa, não conseguindo, dessa forma, infirmar a exigência que lhe foi imposta.

GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS COM EMPRÉSTIMOS DE SÓCIOS

Consta do auto de infração a glosa de despesas com juros e correção monetária em 31/12/92, sobre empréstimos não comprovados dos sócios Maria Eulália T. P. Attab e João Roberto Attab.

Por ocasião da fiscalização, a empresa deixou de comprovar a origem e a efetiva entrega do numerário registrado a título de suprimentos de caixa, motivo pelo qual foi constituído o crédito tributário por omissão de receitas, com a exigência do imposto de renda da pessoa jurídica, bem como do imposto de renda na fonte e seus decorrentes.

Assim, tendo o Fisco efetuado a tributação pelo fato de existir receitas não tributadas e a conseqüente tributação na fonte pela distribuição dos valores omitidos aos sócios, na prática, ocorreu a regularização das importâncias desviadas, tanto na pessoa jurídica, quanto na pessoa física dos sócios, ou seja, com o lançamento de ofício, os valores resultaram devidamente regularizados.

A partir daí, deve-se considerar a efetividade dos empréstimos, pois a tributação dos suprimentos não comprovados tem o condão de regularizá-los perante o Fisco, sendo cabível a dedutibilidade das despesas financeiras sobre os citados empréstimos.

Assim, entendo que o presente item deve ser provido.

DESPESAS COM ASSOCIAÇÃO DE CLASSE

No Termo de Verificação e Conclusão Fiscal (fls. 370), a autoridade autuante limitou-se a descrever a irregularidade nos seguintes termos:

 "GLOSA DE DESPESAS OPERACIONAIS

ASSOCIAÇÃO DE CLASSE

Glosa de despesas pagas a associações de classe indevidamente nos valores de

1º semestre 1992..... 569.240,00

2º semestre 1992 2.442.940,00”

No curso da fiscalização, a empresa foi intimada a justificar os valores acima (fls. 103, 186/188). Em resposta (fls. 105), afirmou que à época, encontrava-se compelida ao pagamento para o Sindicato do Comércio Varejista de Petróleo – SINDIPETRO, em razão de se tratar de posto revendedor de combustíveis e se fazia necessária a participação na associação para manter-se atualizada das medidas governamentais e dos reajustes dos preços dos combustíveis.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve a glosa por entender não ter sido justificada nem comprovada as despesas em questão.

Com a devida vênia, entendo que não pode a fiscalização ultrapassar os limites de suas atribuições para imiscuir-se nos objetivos negociais de modo a considerar indedutíveis as contribuições pagas ao sindicato ao qual a empresa é associada.

A apropriação, por parte da recorrente, de despesas necessárias ao bom andamento dos seus negócios, justificam os pagamentos efetuados. Além disso, como prova da regularidade das operações, a recorrente demonstrou, de forma detalhada a finalidade dos pagamentos realizados, enquanto que a fiscalização se limitou a glosar os pagamentos sem justificar o motivo.

Assim, não vislumbro qualquer possibilidade de manter a exigência expressa no presente item, pois não ficou provado, tampouco foi levantada a hipótese,

de que as despesas em questão não eram necessárias à atividade normal da recorrente.

JUROS DE MORA

Sobre a cobrança de juros com base na taxa Selic, o artigo 161 do Código Tributário Nacional prevê:

"Art. 161 - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º - Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês."
(grifei)

Os juros moratórios foram lançados com base no disposto no artigo 13 da Lei nº 9.065/95 e artigo 61, parágrafo 3º, da Lei nº 9.430/96, conforme demonstrativo anexo ao auto de infração (fls. 05).

Assim, não houve desobediência ao CTN, pois este estabelece que os juros de mora serão cobrados à taxa de 1% ao mês no caso de a lei não estabelecer forma diferente, o que veio a ocorrer a partir de janeiro de 1995, quando a legislação que trata da matéria determinou a cobrança com base na taxa SELIC.

MULTA DE OFÍCIO

No que respeita a exigência da multa de ofício a que a recorrente  considera incabível, encontra-se a mesma prevista e quantificada expressamente em

lei, descabendo à autoridade administrativa deixar de aplicá-la quando ocorrida a infração nela tipificada ou atenuar-lhe os efeitos, sem expressa autorização legal nesse sentido. E isso porque a atividade administrativa é plenamente vinculada, consoante dispõe o Código Tributário Nacional, em seu parágrafo único do art. 142: "A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."

O artigo 44, da Lei nº 9.430/96, determina:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I – de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;"

Como visto, todo e qualquer lançamento "ex officio" decorrente da falta ou insuficiência do recolhimento do imposto deve ser acompanhado da exigência da multa.

Ante o exposto, tendo a fiscalização apurado insuficiência no pagamento do imposto, caracterizada está a infração, e, sobre o valor do tributo ainda devido, é cabível a multa prevista no art. 44, I, da Lei 9430/96.

A multa de lançamento de ofício não tem a natureza de confisco, sendo tão-somente uma sanção por ato ilícito, ou seja, por descumprimento da lei

fiscal



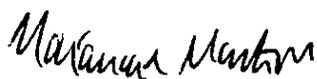
O confisco, como limitação ao poder de tributar do legislador ordinário, estabelecido na Constituição Federal, art. 150, IV, refere-se a tributo e não às penalidades por infrações que são distintos entre si, por definição legal.

LANÇAMENTOS DECORRENTES – FINSOCIAL – COFINS - IRFONTE

As exigências referentes a Contribuição para o Finsocial, Contribuição para a Seguridade Social e Imposto de Renda na Fonte, devem ser mantidas parcialmente, pois o lançamento para sua cobrança se baseia nos mesmos fatos apurados no processo referente ao Imposto de Renda, e, assim, a decisão de mérito prolatada naqueles autos constitui prejudgado na decisão das exigências chamadas decorrentes.

Pelo exposto, voto no sentido de rejeitar o pedido de diligência, acolher a preliminar de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro e fevereiro de 1992. Quanto ao mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir da exigência as despesas financeiras com empréstimos de sócios e as despesas com associação de classe.

Sala das Sessões - DF, em 06 de Novembro de 2002 



NATANAEL MARTINS