



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

lam-2

Processo nº : 10850/000.807/92-31
Recurso nº : 106.780
Matéria : IRPJ - Exs.: 1987 a 1991
Recorrente : KLARIMAR ELETRICIDADE LTDA
Recorrida : DRF em São José do Rio Preto-SP
Sessão de : 14 de maio de 1996
Acórdão nº : 107-02.852

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Descabe a arguição de cerceamento do direito de defesa sob alegação de não recebimento dos demonstrativo e documentos em que se baseou o lançamento quando, nos termos lavrados, o contribuinte declara tê-los recebido e/ou fazem parte da escrita e documentos em poder da empresa.

IRPJ - Lançamento por Homologação - Decadência do Direito - Aplicação da Regra do Art. 150, § 4º, do CTN - Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, na contagem de prazo decadencial deve-se observar a regra do art. 150, § 4º do CTN.

SUPRIMENTOS DE CAIXA - A escrituração comercial deve assertar-se em documentação adequada a comprovar o registro efetuado. Desta forma, a ausência de comprovação do ingresso do valor suprido é indício que autoriza a presunção legal de omissão de receita de que trata o § 3º do art. 12 do Decreto-lei nº 1598/77, cumprindo à empresa desfazê-la, com a juntada de documentos hábeis e idôneos coincidentes em datas e valores.

OMISSÃO DE RECEITAS - PROVA EMPRESTADA: Não havendo na prova emprestada pelo fisco estadual elementos suficientes para caracterizar desvio de receitas da contabilidade, insubsiste a exigência efetuada sob esse fundamento.

OMISSÃO DE RECEITAS-SALDO CREDOR DE CAIXA: A existência de saldo credor de caixa na escrituração da pessoa jurídica autoriza a presunção de desvio de receitas (RIR/80, art. 180).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por KLARIMAR ELETRICIDADE LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação ao exercício de 1987. Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade do lançamento e cerceamento do direito de defesa. No mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros: Carlos Alberto Gonçalves Nunes (Relator), Jonas Francisco de Oliveira e Paulo Roberto Cortez. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Natanael Martins.


MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
PRESIDENTE


NATANAEL MARTINS
RELATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 16 OUT 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros EDSON VIANNA DE BRITO. Ausente, justificadamente, o Conselheiro MAURÍLIO LEOPOLDO SCHMITT.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

3

PROCESSO Nº.: 10850/000.807/92-31
ACÓRDÃO Nº. : 107-02.852
RECURSO Nº. : 106.780
RECORRENTE : KLARIMAR ELETRICIDADE LTDA.

R E L A T Ó R I O

KLARIMAR ELETRICIDADE LTDA. foi autuada (fls. 318/320), conforme Termo de Verificação de Irregularidade Fiscal (fls. 309/311), por: a) suprimentos de Caixa não comprovados, sendo Cz\$ 1.020.000,00, no exercício de 1987, e Cz\$ 500.000,00, no exercício de 1988; b) saldo credor de caixa, no exercício de 1988, no valor de Cz\$ 510.916,12; c) Vendas sem emissão de notas fiscais, conforme atuações efetuadas pelo fisco estadual, sendo Cr\$ 2.400.000,00, Cr\$ 1.037.130,00 e Cz\$ 7.921,80, no exercício de 1987; Cz\$ 48.422,77, no exercício de 1988; Cz\$ 7.238,49, Cz\$ 6.376,28 e Cz\$ 21.561,59, no exercício de 1990; e Cz\$ 263.054,05, no exercício de 1991; d) Compra de mercadoria desacompanhada de documentação fiscal, conforme autuação do fisco estadual, no valor de Cz\$ 20.000,00, no exercício de 1989; e, e) majoração indevida de custo pelo emprego de notas fiscais " frias, falsas, inidôneas e inválidas emitidas por empresa fantasma", sendo Cz\$ 23.400,00, no exercício de 1988, e Cz\$ 1.800.000,00, Cz\$ 352.000,00, Cz\$ 800.000,00, Cz\$ 1.070.000,00 e Cz\$ 1.328.400,00, no exercício de 1989.

A empresa impugnou a exigência (fls. 323 a 333), alegando em resumo, preliminarmente cerceamento do seu direito de defesa por não lhe ter entregue a fiscalização possíveis demonstrativos ou anexos obrigatórios necessários à articulação de sua defesa, não tendo, outrossim, o fiscal competência para aplicar multas, podendo apenas propô-la a quem de direito. Considera "ameaça" para compelir o contribuinte a pagar o

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

4

PROCESSO Nº.: 10850/000.807/92-31
ACÓRDÃO Nº. : 107-02.852

tributo lançado, a proposta de se remeter cópia dos autos ao Ministério Público. Diz que configura nulidade a recusa, na esfera administrativa, da prova testemunhal.

No mérito, sustenta que os empréstimos feito pelos sócios à empresa estão devidamente comprovados por documentos hábeis e têm origem em rendimentos dos sócios declarados e tributados. Deixa de contestar a acusação de saldo credor de caixa, por absoluta e visível falta de tempo necessário, já que o próprio fisco confunde os "saldos". No que se refere à tributação da receita de vendas sem notas, a Fazenda já decaiu do seu direito de lançar, e quanto aos demais exercícios sua defesa está cerceada pela ausência de cópias reprográficas nos autos. De qualquer forma, trata-se de menção a autos pertinentes ao Estado de São Paulo, pagos por mera comodidade do contribuinte faltando certeza e liquidez à União para lançar o tributo, valendo-se do mesmo argumento relativamente à omissão de receitas por compra sem nota, calcada também em auto estadual. No que respeita à majoração de custos, repele a acusação dizendo que todas as notas fiscais foram pagas com cheque nominal, conforme documentos inclusos, que foram devidamente aceitos fisco estadual, e ainda que assim não fosse caberia a responsabilização a quem fraudou o fisco, e não a quem agiu de boa-fé. Alega existência de erros na transformação dos índices oficiais adotados na atualização do imposto e da multa, e requer refazimento do saldo credor de caixa apurado.

Informação fiscal às fls.337 a 344, analisando os argumentos da defesa e sustentando o auto de infração.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve o lançamento, rejeitando a preliminar argüida de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

5

PROCESSO Nº.: 10850/000.807/92-31
ACORDÃO Nº. : 107-02.852

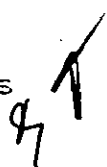
cerceamento de direito de defesa, tendo em vista que a empresa, através de seu representante legal, recebeu cópia dos termos e demonstrativos em que se baseou a autuação e que, além disso, o processo encontrava-se à disposição da interessada, na repartição fiscal. Por outro lado, assevera que o autuante é competente para lançar a multa, estando o seu procedimento apoiado nos arts. 645 e 722 do RIR/80 e na jurisprudência, enquanto que a remessa de cópia dos autos ao Ministério Público é dever de ofício, posto que determinado pela legislação vigente. Repele também a arguição de caducidade, pois o lançamento foi feito dentro do prazo decadencial.

No mérito, diz que dos suprimentos realizados a empresa comprovou apenas a entrega dos valores de CZ\$ 190.000,00 e de CZ\$ 250.000,00, não assim em relação à origem dos recursos porque a comprovação apresentada não guarda coincidência de datas e valores. A capacidade econômica não é bastante para a prova da origem.

Quanto ao saldo credor de caixa, o julgador afirma que foi detectado nos registros das operações da conta Caixa apresentada pela fiscalizada, em atendimento à intimação feita pelos autuantes. A fiscalização considerou a inversão dos lançamentos efetuados, e escoimando-lhes os efeitos, detectou e tributou o mais alto saldo credor de caixa, dentre os diversos encontrados.

A decisão "a quo" sustenta também a validade de lançamento do imposto de renda com base em auto de infração estadual, para manter a exigência referente à omissão de receita por vendas e compras sem nota fiscal.

Por fim, o julgador considera correta a glosa dos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

6

PROCESSO Nº.: 10850/000.807/92-31
ACÓRDÃO Nº. : 107-02.852

custos comprovados com notas fiscais cuja inidoneidade o fisco estadual apurara e consignara em auto de infração. A propósito, esclarece que, mesmo que inicialmente apurados pela fiscalização estadual, foi confirmada em diligências realizadas pelo fisco federal a irregularidade dos documentos, impondo-se, por isso, a tributação independentemente da decisão exarada no processo administrativo estadual. As alegações de que a empresa paga todas as compras com cheques e que as mercadorias efetivamente entraram em seu estabelecimento são inteiramente gratuitas e totalmente desacompanhadas de provas.

Na fase recursal (fls. 354/359), a empresa persevera na preliminar de cerceamento do seu direito de defesa, por não lhe terem sido fornecidos os documentos em que se baseara a autuação e na falta de competência do autuante para aplicar multa. Acusa o julgador de não examinar devidamente a prova da realidade dos empréstimos feito pelos sócios, reproduzindo argumentos a respeito, sustentando também que toda a documentação está devidamente contabilizada e suportada por documentos hábeis.

A recorrente contesta a ocorrência do saldo credor de caixa, asseverando que a fiscalização apropriou-se indevidamente de rascunhos inacabados que o contador da época utilizava para nortear o seu trabalho e que não merecem fé, nem faziam parte da documentação contábil da empresa. Junta balancete para demonstrar que ao contrário do que afirmou a fiscalização, o saldo de caixa, em 31/07/87, era realmente devedor na quantia de Cz\$ 154.870,87. Afirma que a empresa, numa atitude de imperdoável ingenuidade achou por bem pagar as multas impostas pelo fisco estadual em vez de demandar, pois todos esses autos eram inteiramente improcedentes e efetuados de forma insidiosa, e sem oportunidade de verificação pela

97 X

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

7

PROCESSO Nº.: 10850/000.807/92-31
ACÓRDÃO Nº. : 107-02.852

empresa, já que o prazo é por demais ínfimo, dentro da grandeza dos documentos compulsados. Desta forma, não havendo receita, ela não poderia realmente ser contabilizada, mesmo que o fisco queira, por normas nitidamente discutíveis de uma tributação assaz voraz. Diz ter ciência que laborou em erro em não discutir e provar a inexistência dos fatos autuados, porém tem ciência e a consciência de que não poderia contabilizar "irrealidades". Afirma que todas as operações foram legítimas compras e vendas comerciais normais, conforme prova apresentada e ignorada acintosamente pelo fisco, que pretende que cada comerciante seja fiscal de todos os comerciantes é declarar a própria inabilidade. No seu entender, no caso dos "laranjas", caberia ao fisco indenizar o comerciante de boa-fé porque a ela cabe fiscalizá-los, ao invés de pretender, ainda, impor multas aos prejudicados.

Em face da prova trazidas aos autos, na fase recursal (cópia de lançamentos no Diário, comprovantes e demonstrativos), a Câmara converteu o julgamento em diligência para que a repartição fiscal sobre ela se pronunciasse.

A diligência foi realizada, tendo o auditor fiscal dela encarregado emitido o relatório de fls. 597/599, em que esclarece que os balancetes apresentados no recurso não figuram de nenhum livro contábil, além de apontar irregularidades nos livros contábeis, impropriedades no Livro Diário Eletrônico, dentre elas operações no final do mês de julho de 1987. A conferência documental não se fez possível porque a empresa alegou ter incinerados documentos por decurso do prazo de prescrição de guarda. Arremata o diligenciador, esclarecendo que quantos aos suprimentos de caixa, os documentos

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

8

PROCESSO Nº.: 10850/000.807/92-31
ACÓRDÃO Nº. : 107-02.852

apresentados não trazem nenhuma novidade.

É o relatório. *h*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

9

PROCESSO Nº.: 10850/000.807/92-31
ACÓRDÃO Nº. : 107-02.852

V O T O V E N C I D O

Recurso tempestivo e assente em lei, dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, as preliminares de decadência, de cerceamento de defesa e de nulidade do auto de infração não podem prosperar.

A empresa apresentou a declaração do imposto de renda do exercício de 1987, em 23/04/87, e o prazo de caducidade, nos termos do no art. 173, par. ún. do CTN, c/c art 711, § 1º, do RIR/80, estava em curso quando do lançamento de ofício, ocorrido em 09/04/92, como bem demonstrou o julgador às fls. 347.

Realmente, o representante da empresa assinou os termos lavrados pela fiscalização, declarando ter recebido cópia dos mesmos, de modo que agora não pode desdizer-se, sem que a retratação esteja devidamente comprovada.

Ademais, o processo estava na repartição fiscal à disposição da autuada que poderia compulsá-lo, e bem assim requerer o fornecimento das cópias necessárias ao pleno desenvolvimento de sua defesa.

O lançamento da multa de lançamento de ofício pelo auditor fiscal está de acordo com a legislação de regência (Decreto nº 70.235/72, art. 10, inciso IV e RIR/80) e é confirmada pelo julgador de primeira instância, se mantido o lançamento do tributo, ou na extensão dessa mantença, quando parcial. Por outro lado, a fiscalizada não deixou de apresentar prova alguma por cerceio da autoridade fiscal.

[Handwritten signature]

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 10850/000.807/92-31
ACÓRDÃO Nº. : 107-02.852

10

No mérito, o voto segue a ordem de matérias adotada no relatório. Assim, tem-se

Suprimentos de Caixa:

A fiscalização é sempre lícito exigir da empresa esclarecimentos e melhor prova sobre determinados registros existentes em sua contabilidade, posto que a ela incumbe manter escrituração regular, cujos lançamentos se apóiem em prova documental adequada (Decreto-lei nº 486/69, arts. 2º e 4º), velando, assim, a lei pelos interesses do comerciante e dos que com ele transacionem, bem como de terceiros interessados, dentre os quais a Fazenda Pública.

Se a prova que sustenta o lançamento é produzida pela própria empresa, é, além de razoável, um direito do fisco exigir prova compatível com a operação, pois, como se sabe, a ninguém é dado constituir a própria prova (NEMO SIBI TITULUM CONSTITUIT), realidade a que se reduz o documento em que os sócios se intitulam credores da sociedade através de empréstimos. Apesar de a sociedade possuir personalidade jurídica distinta de seus sócios, tem a sua vontade controlada por eles que a constituíram para obter resultados econômicos das atividades por elas desenvolvidas.

Urge que tais declarações tenham respaldo em outros elementos capazes de confirmarem a autenticidade delas, notadamente através de documentos produzidos por terceiros como, v.g., extrato de conta-corrente bancária que demonstre o ingresso de receita de operações que dão lastro ao suprimento, declarações bancárias, de outras empresas que tenham correspondência em suas escritas, elenco que não esgota as formas possíveis de comprovação inuvidosa.

A presunção de verdade que a lei assegura aos registros contábeis pressupõe o integral cumprimento das leis comerciais e fiscais sobre a matéria e, dentre elas o de que a

in

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

11

PROCESSO Nº.: 10850/000.807/92-31
ACÓRDÃO Nº. : 107-02.852

escrita esteja sustentada por documentos hábeis e idôneos que devem ser conservados em boa ordem enquanto não prescritas as ações pertinentes (RIR/80, arts. 157 a 165).

A ausência dessa prova é um indício que conduz à presunção comum de que os recursos creditados aos sócios tem origem em receitas mantidas à margem da contabilidade, com afronta ao disposto no § 1º do art. 157 do RIR/80, e em poder dos sócios, já sob a forma de lucros distribuídos, e que, mais tarde, voltam à empresa como empréstimos a elas concedidas ou como integralização de aumento de capital.

O Decreto-lei nº 1.598/77, em seu art. 12, § 3º, estabeleceu a presunção legal de omissão de receitas quando houver indícios na escrituração nesse sentido e a falta de comprovação adequada do crédito ao sócio já é elemento indiciador do desvio de receitas. Em outras palavras, o próprio registro de suprimento não comprovado já serve de indício para a ilação extraída pela lei.

Como a presunção é "juris tantum", poderá a parte provar a efetividade da entrega e a origem externa dos recursos. Para tanto, como já se disse anteriormente, deverá apresentar documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, como exigem a administração fiscal e a jurisprudência administrativa.

A capacidade econômica e/ou financeira não é prova bastante, posto que não comprova (m) a efetiva entrega e a origem do recurso aportado.

À exceção do suprimento de Cz\$ 80.000,00, datado de 12/08/86, em nome de Aluizio Arnaldo Leva, a entrega dos demais

dh

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

12

PROCESSO Nº.: 10850/000.807/92-31
ACORDÃO Nº. : 107-02.852

suprimentos, tanto em nome desse sócio (fls. 46 e 49 e 58 a 61), como em nome do sócio Américo Aduato Leva (fls. 41, 42, 43, 52 (398), 58, 59, 62 e 67, está devidamente comprovada.

Todas foram devidamente formalizadas em recibos, entregues através de cheques emitidos pelos sócios contra depósitos bancários por eles mantidos no Banco do Brasil e no BANESPA (fls. 41 a 68), e são coincidentes em datas e valores.

A empresa demonstrou ainda que o sócio Américo Aduato Leva reutilizou recursos recebidos da própria empresa para realizar em 22/09/86 e 12/11/86, os suprimentos de Cz\$ 190.000,00 (fls. 397 a 399) e de CZ\$ 50.000,00 (fls. 401/402), respectivamente.

No mais, suas tentativas de demonstrar a origem dos recursos não lograram êxito, pois, de acordo com a jurisprudência administrativa a prova deve ser coincidente em datas e valores, o que não ocorreu em relação à venda de bens apontadas pela defesa. Por outro lado, requer-se não apenas a prova da entrega como da origem dos recursos.

) Omissão de receitas caracterizada pela falta de emissão de nota-fiscal de vendas:

Realmente, o lançamento baseia-se exclusivamente no auto de infração lavrado pelo fisco estadual, sem que a fiscalização do imposto de renda buscasse fundamentos próprios para sustentar o lançamento federal

O fato de a empresa ter pago o débito com o fisco estadual não significa, por si só, que o fato ali descrito

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

13

PROCESSO Nº.: 10850/000.807/92-31
ACÓRDÃO Nº. : 107-02,852

representasse venda desacompanhada de documento fiscal.

A fiscalização federal não fez nenhum levantamento ou diligência sobre a matéria para configurar a ocorrência do desvio de receitas.

Deste modo, e de acordo com a jurisprudência administrativa dominante, a exigência não pode prosperar, posto que baseada na suposição de que o levantamento efetuado pelo fisco estadual estava correto, sem que se pudesse revê-lo e infirmá-lo nestes autos, e, além disso, que os bens tenham saído da empresa, sem nota.

Afasto da tributação as quantias de Cr\$ 2.400.000,00, Cr\$ 1.037.130,00 e Cz\$ 7.921,80, no exercício de 1987; Cz\$ 48.422,77, no exercício de 1988; Cz\$ 7.238,49, Cz\$ 6.376,28 e Cz\$ 21.561,59, no exercício de 1990; e Cz\$ 263.054,05, no exercício de 1991.

) Omissão de receitas por omissão de compras:

Do mesmo modo, entendo que não pode subsistir a acusação de desvio de receitas por omissão de compras, também com suporte exclusivamente em auto de infração lavrado pelo fisco estadual, sem investigação pela Receita Federal do fato e seus efeitos no imposto de renda.

Portanto, excluo da tributação a importância de Cz\$ 20.000,00, no exercício de 1989.

3- Saldo credor de caixa:

41

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

14

PROCESSO Nº.: 10850/000.807/92-31
ACÓRDÃO Nº. : 107-02.852

O saldo credor de caixa foi detectado no movimento diário de caixa, demonstrativo da conta 11.01.01.01-4 (Matriz), bem como no resumo de movimento mensal da conta caixa da filial de Fernandópolis (SP), elaborado e fornecido pela própria empresa, através de seu representante legal, conforme documento de fls 71 a 257.

O lançamento está perfeito quanto à descrição dos fatos e ao enquadramento legal no art. 180 do RIR/80.

A fiscalização demonstrou o "estouro de caixa" no dia 31/07/87, com base no mais elevado saldo dentre os apurados (fls. 309 e 319).

O Decreto-lei nº 1.598/77, no art.12, § 2º, consolidado no art. 180 do RIR/80 estabelece que: "O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza a presunção de omissão de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção."

A presunção é legal e, portanto, em consonância com o princípio da reserva legal, insculpido nos arts. 3º e 142 do Código Tributário Nacional.

A fiscalizada não apresentou prova da improcedência da presunção, limitando-se a ora alegar decadência e a falta de cópia da documentação em que se baseou a fiscalização para lançar o imposto, ora que a fiscalização apropriou-se indevidamente de rascunhos inacabados que o contador da época utilizava para nortear o seu trabalho e que não merecem fé, nem faziam parte da documentação contábil da empresa. E junta

91

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

15

PROCESSO Nº.: 10850/000.807/92-31
ACÓRDÃO Nº. : 107-02.852

balancete para demonstrar que, ao contrário do que afirmou a fiscalização, o saldo de caixa, em 31/07/87, era realmente devedor na quantia de Cz\$ 154.870,87.

A diligência realizada para que a empresa pudesse comprovar a veracidade de suas alegações não a beneficiou, conforme se verifica do relatório do diligenciador às fls. 597/598, lido na íntegra para melhor conhecimento do Plenário, destacando-se as seguintes observações por ele feitas:

"Diante do acima exposto, impõe-se as seguintes observações e conclusões:

1. não obstante nosso empenho para se alcançar a justiça fiscal neste caso, a empresa por culpa ou dolo: a) deixou de escriturar o livro caixa auxiliar obrigatório por ter efetuado os lançamentos por totais mensais; b) deixou de guardar os comprovantes dos lançamentos referentes a créditos tributários não prescritos;

2. os balancetes de verificação e folhas de razão juntados ao recurso, não tem força probatória, por não integrarem livros contábeis (uma vez que o Razão, um livro na época não obrigatório, não foi encadernado) nem se revestiram das formalidades legais;

3. o documento de fls. 71, devidamente assinado pelo representante legal da empresa atesta que os documentos de fls. 74 a 157, anexados, constituem o movimento diário de caixa - demonstrativo da conta 11.01.01.01-4 (Matriz), o que vem a ser contradito pelo advogado da empresa em seu recurso; em outras palavras, o que foi apresentado pela empresa como movimento de caixa passa a ser tachado de "rascunho" sem a juntada de um único comprovante, pois os mesmos foram incinerados."

Antes o diligenciador consignava que "pelo confronto do Movimento Diário de Caixa (fls. 107 a 120) com o Movimento de Caixa junho-julho de 1987, ora apresentado, verificamos a exclusão neste, além de alguns pagamentos de pequeno valor, dos pagamentos: a) no dia 03/06/87, pagamento de diversas duplicatas-M. Siqueira no valor de Cz\$ 314.946,72, e

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

16

PROCESSO Nº.: 10850/000.807/92-31
ACORDÃO Nº. : 107-02.852

b) no dia 22/06/87, pagamento da duplicata nº 6106-EMS-Detalhe no valor de Cz\$ 350.460,00, que com a inclusão de recebimento de duplicata em carteira no dia 30/06/87, no valor de Cz\$ 394,02, operam a "mágica" de fazer bater o saldo do ora apresentado movimento de Caixa com o Diário."

Do exposto, verifica-se que a empresa contabilizava suas operações por partidas mensais sem adoção de livro auxiliar devidamente autenticado, e, intimada apresentou o seu movimento Diário de Caixa, onde se verificou a existência de diversos saldos credores, tendo a fiscalização tributado o de maior valor. Em sua defesa, diz que esse movimento não passava de rascunhos, sem nenhum valor probante, mas não logra infirmar seus registros. Nem mesmo com a oportunidade que lhe foi oferecida pela Câmara.

Ao contrário de suas alegações, a fiscalização não se apropriou indevidamente desses elementos que, como se disse, foi elaborado e fornecido à fiscalização pela própria empresa.

Custos e Despesas Operacionais -

Embora o trabalho fiscal tenha sido realizado a partir de autos lavrados pelo fisco estadual, aqui a fiscalização promoveu diversas diligências para verificar a idoneidade dos documentos comprobatórios constantes daqueles autos e utilizados para comprovar custos da fiscalizada.

E o resultado dessas diligências revelou que realmente as notas fiscais elencadas às fls. 310 eram inidôneas, figurando como emitentes empresas inexistentes, que nunca chegaram a funcionar, e com participação inclusive de

dh

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

17

PROCESSO Nº.: 10850/000.807/92-31
ACÓRDÃO Nº. : 107-02.852

chamados "laranjas". Tais informes figuram de "Súmula de Documentação Tributariamente Ineficaz" e de diligências realizadas (fls. 247/278, fls. 279/297).

Ora, a dedutibilidade de custos e despesas pressupõe não só a necessidade deles para a realização das atividades da pessoa jurídica, como também a sua comprovação com base em documentos hábeis e idôneos. Conseqüentemente, são indedutíveis os custos ou despesas comprovados com documentos inidôneos.

Assim, na esteira dessas considerações, rejeito as preliminares argüidas pela recorrente, e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso para excluir da tributação as quantias de Cz\$ 190.000,00, Cz\$ 50.000,00, Cr\$ 2.400.000,00, Cr\$ 1.037.130,00 e Cz\$ 7.921,80, no exercício de 1987; Cz\$ 48.422,77, no exercício de 1988; Cz\$ 20.000,00, no exercício de 1989; Cz\$ 7.238,49, Cz\$ 6.376,28 e Cz\$ 21.561,59, no exercício de 1990; e Cz\$ 263.054,05, no exercício de 1991.

Sala das Sessões - DF, em 14 de maio de 1996



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR.

VOTO VENCEDOR

Conselheiro NATANAEL MARTINS - Relator Designado.

Não obstante o brilho com que se pautou o ilustre relator do processo Carlos Alberto Gonçalves Nunes, relativamente à preliminar de decadência do IRPJ do exercício financeiro de 1987, somos de opinião assistir razão à recorrente.

É que, como a seguir tentaremos demonstrar, em razão de o IRPJ tratar-se de um tributo sujeito a lançamento por homologação, relativamente ao exercício financeiro de 1987, o termo final decadencial operou-se.

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.

Daí 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

Processo nº : 10850.000807/92-31
Acórdão nº : 107-02.852

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, pode 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 considera-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.

N/

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 101-83.005/92, D.O.U. de 07.01.94).

Entretanto, o entendimento acima exposto, sufragado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, 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

Processo nº : 10850.000807/92-31
Acórdão nº : 107-02.852

(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:

"...Conseqüentemente, 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, o legislador, 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

Processo nº : 10850.000807/92-31
Acórdão nº : 107-02.852

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 conviã 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 nexa entre a regra e a exceção, entre o geral e o particular, e deste modo se obtêm esclarecimentos preciosos. O preceito, assim submetido a exame, longe de perder a própria individualidade, adquire realce maior,

Processo nº : 10850.000807/92-31
Acórdão nº : 107-02.852

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.

Processo nº : 10850.000807/92-31
Acórdão nº : 107-02.852

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.

Nessa ordem de idéias, relativamente ao exercício financeiro de 1987, voto no sentido de acolher a preliminar de decadência suscitada pela recorrente, acompanhando, no mais, o ilustre relator em todos os termos de seu voto, o qual adoto com razões de decidir.

Sala das Sessões-DF, 14 de maio de 1996.


NATANAEL MARTINS

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 40, do Regimento Interno, com a redação dada pelo artigo 3º da Portaria Ministerial nº. 260, de 24/10/95 (D.O.U. de 30/10/95).

Brasília-DF, em 16 OUT 1997


MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
PRESIDENTE

Ciente em 09.12.97.


PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL