



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-6

Processo nº : 13984.000802/2001-24
Recurso nº : 131.690
Matéria : IRPJ E OUTROS – EX.:1997
Recorrente : NILSO JOSÉ BERLANDA & CIA. LTDA
Recorrida : 3.ª TURMA/DRJ/FLORIANÓPOLIS/SC
Sessão de : 14 DE MAIO DE 2003
Acórdão nº : 107-07.155

IRPJ.PRESUNÇÃO *JURIS TANTUM*. OMISSÃO DE RECEITA. SALDO CREDOR DE CAIXA OCULTADO POR SUPRIMENTOS FICTÍCIOS. EXIGÊNCIA FISCAL PROCEDENTE. Os suprimentos fictícios alocados a débito da conta caixa e posteriormente impugnados, exibem sempre um véu tênue acobertador do saldo negativo de caixa por omissão de receita pretérita.

IRPJ.SUPRIMENTO FICTÍCIO DE CAIXA. CONFISSÃO EXPRESSA. LANÇAMENTO COM FUNDAMENTO EM OMISSÃO DE RECEITAS POR SALDO CREDOR DE CAIXA. PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.LANÇAMENTO PROCEDENTE. Em sendo o fato conhecido e incontroversamente confessado a ocorrência de suprimentos fictícios, o nascimento de saldo credor de caixa, em decorrência, haverá de apontar para notáveis e convergentes inferências denotadoras de omissão de receita.

IRPJ. PRESUNÇÃO LEGAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. VERDADE MATERIAL. PRINCÍPIO.OBEDIÊNCIA UNILATERAL. DESCABIMENTO. A observância quanto ao princípio da verdade material não é um monopólio do fisco, mas se estende, sem desvios, às partes envolvidas na lide, coobrigando-as.

IRPJ/COFINS/COFINS. FATURAMENTO E RECEITA BRUTA. CONCEITOS DISTINTOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. OMISSÃO DE RECEITA. CONCEITOS SEMELHANTES EM FACE DA ESCRITURAÇÃO DE TODOS OS CUSTOS E DESPESAS. Não há distinção entre os conceitos receita bruta e faturamento em lançamento de ofício por omissão de receitas. Receitas marginais não são acompanhadas de custos ou despesas similarmente não contabilizados, salvo se a parte autuada demonstrar, exaustivamente, a não ocorrência de sua contabilização. Ademais, se não contabilizados os gastos, importa demonstrar também de que forma e com que recursos foram eles adimplidos.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO À HOMOLOGAÇÃO. MULTA MAJORADA. CONFIGURAÇÃO DE ILÍCITO NÃO INFIRMADO.TIPIFICAÇÃO LEGAL AO ABRIGO DO ART. 173, I, DO CTN. INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO.DISTINÇÃO. PROCEDÊNCIA ACUSATÓRIA. Obedecido o regime de apuração legalmente previsto, o lançamento fiscal - por

Processo nº : 13984.000802/2001-24
Acórdão nº : 107-07.155

omissão de receita - só haverá de ser efetuado no próprio ano-calendário da infração se o tributo decorrente a ser exigido o seja após o mês do seu vencimento. O marco final para a hipótese em apreço é o dia 31 do mês de outubro de cada ano. A partir dessa data o lançamento fiscal só poderá se materializar no ano-calendário seguinte, em face dos meses restantes terem os seus vencimentos, ou ao final do mês de dezembro ou ao final do primeiro mês do exercício seguinte. Dessa forma o início do prazo decadencial haverá de se curvar a essas vertentes, sobrelevando-se entre elas uma diferença temporal de um exercício pleno.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por NILSO JOSÉ BERLANDA & CIA. LTDA.,

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até outubro de 1996 inclusive, e quanto ao mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSÉ CLOVIS ALVES
PRESIDENTE


NEICYR DE ALMEIDA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 JUN 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, NATANAEL MARTINS, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e RONALDO CAMPOS E SILVA (PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL).

Processo nº : 13984.000802/2001-24
Acórdão nº : 107-07.155

Recurso nº : 131.690
Recorrente : NILSO JOSÉ BERLANDA & CIA. LTDA

RELATÓRIO

I – IDENTIFICAÇÃO.

NILSO JOSÉ BERLANDA & CIA. LTDA, empresa já qualificada na peça vestibular desses autos, recorre a este Conselho da decisão unânime proferida pela 3.ª Turma de Julgamento da DRJ/FLORIANÓPOLIS/SC., que negara provimento às suas razões iniciais.

II – ACUSAÇÃO.

a) Imposto s/ a Renda das Pessoas Jurídicas – Lucro Presumido

De acordo com as fls. 915 (Vol. IV) e seguintes, o crédito tributário – litigioso nessa esfera - lançado e exigível decorre de:

01.Omissão no registro de receitas por saldo credor na conta caixa, em face de estornos dos suprimentos - que não tiveram a sua origem e efetiva entrega não-comprovadas (fictícios) - feitos pelo seu sócio – pessoa física – Nilson José Berlanda, além de a contribuinte ter reconhecido, conforme fls. 171 – Vol.I – a procedência da autuação fiscal; e

02.omissão de receita caracterizada pela não-escrituração e comprovação da origem de parte dos valores creditados em conta de depósito bancária sob o n.º 12.000-5, mantida na agência do BESC, de Curitiba/SC., conforme quadros demonstrativos "2","3" e "4" , e análise comparativa dos demonstrativos apresentados pela Autuada, às fls. 217 a 223, com os valores registrados no Razão (fls. 101 a 143). Comprovou-se que a movimentação financeira desta conta ocorrera com recursos oriundos das atividades empresariais da autuada (fls. 09 a 52, 80 a 143 e 200 a 210).



Enquadramento legal: arts. 15 e 24 da Lei n.º 9.249/95; art.14, § 3.º, da Lei 8.541/92; § 1.º do art.144 e 173, inciso I, do CTN.

b) PIS/ATURAMENTO: fls. 919 e seguintes. Enq. Legal, às fls. 920.

c) COFINS: fls. 925 e seguintes. Enq. Legal: art.2º. da Lei Complementar nº 70/91;art.1º da Lei Complementar nº 70/91; art. 24, § 2.º da Lei nº 9.249/95.

d) Contribuição Social s/ Lucro: fls. 933 e seguintes.

Enquadramento legal: art. 2.º e §§, da Lei n.º 7.689/88; arts. 19,20 e 24 da Lei n.º 9.249/95.

III – AS RAZÕES LITIGIOSAS VESTIBULARES

Cientificada da autuação, em 08.01.2002, por via postal (AR de fls. 984) apresentou a sua defesa em 07.02.2002, conforme fls. 988/1004. Em síntese, são essas as razões vestibulares extraídas da peça decisória:

o agente fiscal teria constatado um passivo fictício da requerente pela
(i) concessão de um empréstimo do sócio Nilso José Berlanda a ora requerente e pela
(ii) não comprovação da origem dos depósitos bancários encontrados na conta corrente bancária mantida junto ao BESC;

como ficou consignado acima e o auto de infração prova a assertiva, a fiscalização alega que os valores emprestados pelo senhor Nilso José Berlanda a ora recorrente e os depósitos bancários efetuados na conta bancária mantida junto ao BESC, tem origem na omissão de receitas;

como é cediço, a presunção é o exercício do juízo de probabilidade. Assim, pode-se assinalar que existem as presunções legais, que por sua vez podem ser simples (relativas) ou absolutas e as presunções de fato (simples). Analisemos.

resumidamente, o que viriam a ser as presunções abordadas e sua confrontação com nosso sistema jurídico;

a presunção legal simples (relativa) merece maior destaque. São os casos em que a lei concede, a favor de um sujeito de direito, o exercício do juízo de probabilidade, invertendo o ônus da prova;

na presente autuação, esta presunção legal configuraria a hipótese de a norma estabelecer os empréstimos firmados entre os sócios e a empresa e a falta de comprovação de origem dos depósitos bancários teriam origem na omissão de receitas;

forçoso é concluir que a presente autuação está baseada em presunção a partir da simples constatação de um fato, que na verdade não está atrelado numa relação de causa e efeito, à falta de pagamento de tributos e contribuições federais;

o que ocorre na realidade é que os empréstimos firmados entre a requerente e o sócio Nilso José Berlanda e os depósitos na sua conta corrente bancária ensejaram a presunção por parte da fiscalização de que os valores correspondentes têm origem na omissão de receita, para assim exigir da requerente tributos e contribuições federais sem base legal;

ora, os empréstimos firmados entre a requerente e o seu sócio e os depósitos bancários, não têm condão de erigir qualquer prova de omissão de receita;

no que diz respeito tanto aos empréstimos firmados quanto aos depósitos efetuados na conta mantida no BESC, nenhuma prova subsidiária de efetiva omissão de receita fora providenciada pelo fisco. Inexiste qualquer prova de que tais importâncias têm origem na omissão de receitas;

tais valores não conduzem e nem provam uma eventual omissão de receita. Os empréstimos firmados entre o sócio e a requerente, sem qualquer outro elemento de prova de concreticidade de sua não realização, não geram presunção de

que tais valores têm origem na omissão de receitas, o mesmo se diga em relação aos valores depositados na conta bancária;

....disto resulta na conclusão inexorável de que os valores apontados pelo fisco como originários de receitas omitidas sequer foram confrontados com os livros fiscais, notas fiscais, declaração do imposto de renda do sócio, etc;

a jurisprudência administrativa e judicial é no sentido de que é inadmissível à fiscalização valer-se de simples presunções sem a devida comprovação da infração;

no presente auto de infração, o fisco está dando como certo algo que sabe não ser certo, isto é, o fisco alega que os valores decorrentes de empréstimos firmados entre o sócio e a requerente e todos os depósitos bancários têm origem na omissão de receita, sem provar absolutamente nada, o que é inadmissível sob a ótica da Lei, doutrina e jurisprudência;

de outro vértice, verifica-se que o posicionamento adotado pela fiscalização no caso em tela é, no mínimo, absurdo, uma vez que, não contentando em ferir diversos princípios jurídicos constitucionalmente assegurados, inverte o ônus da prova que lhe caiba, pretendendo, sem qualquer amparo legal, transferi-lo ao contribuinte;

ora, considerando-se que inexistiu qualquer apresentação de prova ou indícios da ocorrência da infração pela fiscalização, forçoso é concluir que esta presumiu, sem qualquer amparo legal, que os empréstimos firmados, bem assim os depósitos efetuados na conta bancária mantida junto ao BESC são originários da omissão de receita;

suposto passivo fictício não implica presunção do fato gerador da COFINS, nem do PIS (fls. 1030/1031 e 1110/1111); muito embora a legislação do Imposto de Renda autorize a presunção de omissão de receitas na contabilidade das pessoas jurídicas, pela existência de passivo fictício, desde que corroborada por outros

elementos, todavia, a omissão de um tal preceito na legislação da COFINS (PIS) exclui a extensão da presunção para determinação do fato gerador da mesma;

se é certo que há uma correlação lógica entre o passivo fictício e o fato gerador e a base de cálculo do imposto de renda (desde que corroborado por outros elementos), entretanto, em relação à COFINS (PIS), a correlação é inexistente quanto ao fato gerador;

é que para o imposto de renda qualquer receita omitida representa exclusão do fato gerador ou redução de sua base de cálculo, ao passo que para COFINS (PIS) apenas as omissões de valores relativos ao FATURAMENTO dizem respeito ao seu fato gerador e a respectiva base de cálculo. Ora, o passivo fictício pode ser originado de outras receitas que não a do faturamento, receitas que seriam tributadas pelo imposto de renda, mas não tributadas pela COFINS (PIS).

Com o intuito de ilustrar suas alegações a contribuinte trouxe também aos autos doutrina e jurisprudência.

IV- A DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

Às fls. 1.155/1.170, a decisão de Primeiro Grau exarou a seguinte sentença, sob o n.º 859, de 16 de maio de 2002, assim sintetizada em suas ementas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica

Ano-Calendário: 1996.

OMISSÃO DE RECEITAS. EMPRÉSTIMOS NÃO COMPROVADOS. SALDO CREDOR DE CAIXA.

Caracteriza-se como omissão no registro de receita a indicação injustificada de saldo credor de caixa na escrituração, especialmente quando tem origem em estornos de suprimentos não comprovados, fornecidos à empresa pelo sócio majoritário.

OMISSÃO DE RECEITAS. CONTA BANCÁRIA NÃO ESCRITURADA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

A existência de conta bancária estranha à contabilidade possuindo depósitos de origem não comprovada autoriza a presunção de omissão de receitas, principalmente quando existirem elementos de conexão entre a conta bancária e as atividades comerciais da interessada,



inclusive pagamentos não registrados, e à contribuinte foram oferecidas oportunidades diversas para comprovar a improcedência da presunção.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-Calendário: 1996.

PIS.COFINS.DECORRÊNCIA.

O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social – COFINS - , e da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP. (Art.24, § 2.º, da Lei n.º 9.249/95).

CSLL.PIS.COFINS.DECORRÊNCIA.

Em razão da vinculação entre o lançamento principal e os que lhe são decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevalecer na apreciação destes, desde que não estejam presentes arguições específicas ou novos elementos de prova.

V – A CIÊNCIA DA DECISÃO DE 1º GRAU

Cientificada, por via postal, em 20.06.2002 (AR de fls. 1.177), apresentou o seu feito recursal, em 18.07.2002 (fls. 1.181/1.203 – Vol. V).

VI – AS RAZÕES RECURSAIS

Reproduz, basicamente, as mesmas irresignações já desfiadas, vestibularmente.

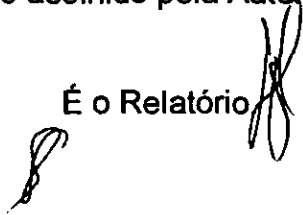
Aduz que a decadência do direito de a Fazenda constituir o crédito tributário, com fundamento no art. 150, § 4.º do Código Tributário Nacional já se expirou em relação ao tributo e contribuições decorrentes, notadamente quando se observa que já se operou o recolhimento dos tributos exigidos. Dessa forma, já se cristalizou a homologação tácita dos pagamentos efetuados pela recorrente, nos meses de janeiro a dezembro de 1996, posto que a notificação fora lavrada em 08 de janeiro de 2002.

 VII – DO DEPÓSITO RECURSAL 

Processo nº : 13984.000802/2001-24
Acórdão nº : 107-07.155

Às fls. 1.204/1.220 – Vol. V, colaciona arrolamento de bens devidamente acolhido pela Autoridade Fiscal competente às fls. 1.221.

É o Relatório



VOTO

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator.

O recurso é tempestivo. Conheço-o .

I. PRELIMINAR DE NULIDADE

I.1. Da Multa Majorada

Não houve insurgência pontual acerca da natureza e extensão da penalidade imposta.

I.2. Da Decadência.

Por uma questão de ordem, impõe-se enfrentar a arguição de decadência alçada pela recorrente, onde, para o seu desiderato, apóia-se nos precisos termos do § 4.º do art. 150, do Código Tributário Nacional.

Não se tipifica, face à jurisprudência dominante nesse Colegiado, a hipótese alçada pela parte autora. Em sendo a penalidade imposta, majorada, o eixo da questão queda-se remetida para o art. 173, inciso I, do Estatuto Tributário. *Verbis*:

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. (grifei).

Isso posto, importa, agora, determinar-se qual seria, frente à legislação tributária reitora, o denominado exercício seguinte.

É consabido que, nessa quadra, a legislação, para os créditos apurados espontaneamente com fundamento na escrituração completa, oferece dois regimes de apuração distintos: 01. lucro real mensal; e 02. lucro real anual com submissão às estimativas mensais calculadas com supedâneo na receita bruta e acréscimos.

Os autos não dão conta qual o regime de apuração eleito pela recorrente. Entendo, entretanto, despendiêdo a informação, em face do comando legal aplicável, *vis-à-vis* o tipo de infração laborada pela contribuinte. Explicitando:

desde a edição da Medida Provisória nº 492, de 05.05.94 (D.O.U. de 06.05.94), convertida na Lei nº 9.064, de 20.06.1995, ao dar nova redação ao dispositivo da Lei nº 8.541/92, assim se posicionou em seu artigo 3º:

Art. 3º. Os arts. 43 e 44 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, passam a vigorar com a seguinte redação:

(...).

§4º. Consideram-se vencidos o imposto e as contribuições para a seguridade social na data da omissão.

Art.

.....
.....

§1º. O fato gerador do imposto de renda na fonte considera-se ocorrido no dia da omissão ou da redução indevida. (Destaquei).

Posteriormente, através da edição da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, a exigência fiscal – na hipótese de omissão de receita – passou a condicionar-se ao regime de apuração a que estivesse submetida a contribuinte. *Verbis o caput* do art. 24.

Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

O lançamento fiscal, sob litígio, primou por exigências mensais. E o fez, com arrimo nesses postulados. Vale dizer: opção pelo lucro real mensal não contradita. Se o fez, há de se combinar os atos legais aqui coligidos para melhor direcionarmos a

decisão nesse âmbito:

Processo nº : 13984.000802/2001-24
Acórdão nº : 107-07.155

O vencimento do tributo ocorre sempre no último dia útil do mês seguinte ao da apuração dos lucros tributáveis (ou da ocorrência do seu fato gerador), consoante inteligência do § 4.º , art. 3º , da Lei nº 8.541/92.

Aplicando-se, pois, as exegeses dos artigos antes formulados e trazidos à colação ao caso vertente:

Qual o primeiro dia do exercício seguinte? Por óbvio - na hipótese de apuração do lucro real **mensal** - aquele imediatamente posterior ao vencimento do tributo, pois, até essa data, pode o contribuinte rever o seu posicionamento e, pela via do recolhimento, redimir-se da evasão. Contrário senso, seria como conceber uma exigência formulada sobre débitos ainda não vencidos.

Dessarte, no regime de apuração mensal, o exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso em tela, passa a ter dois vetores:

1.º . até outubro de 1995, inclusive, o exercício seguinte passa a ser o ano-calendário de 1996, pois o lançamento fiscal até aquela data poderia ter sido efetuado, sem qualquer óbice dos permissivos legais já enunciados, no mês de dezembro do próprio ano-calendário corrente;

2.º . as infrações havidas nos meses de novembro e dezembro de 1995, ao reverso, só poderiam ser exigidas a partir de 1996. O exercício seguinte fica remetido para o ano-calendário de 1997.

Como corolário, para o primeiro vetor o prazo decadencial teria o seu prazo *a quo* no primeiro dia do ano-calendário de 1996; o prazo final, na data da entrega da declaração de rendimentos, ou seja, em 30/03/2001. Na hipótese do segundo vetor, a partir do primeiro dia do ano-calendário de 1997; o prazo *a quem*, na data da entrega a declaração de rendimentos (30/04/2002).

Isso posto, não se consideram decaídos os meses de janeiro a outubro de 1995, com fulcros no art. 173, I, do CTN.

Ocorre, por último, que o Colegiado que integro vem entendendo que, em casos de fraude, dolo ou simulação, deva o comando legal talhado no § 4.º do art. 150 do CTN, ser deslocado para o inciso I, do art. 173 do mesmo Estatuto Tributário. Dessa forma, por fundamentos distintos, convergem a nossa sentença.

Ainda que não dominante a tese que esposo, no entanto firme estou na convicção em sentido oposto, após longo e detalhado estudo que elaborei sobre o assunto, não configurando o momento como apto a alterar o meu posicionamento, mesmo porque tais princípios vêm perfilhando as mais recentes decisões do egrégio Superior Tribunal de Justiça (STJ), notadamente os julgados da sua ilustre Primeira Seção. *Verbis*:

O FALACIOSO EXERCÍCIO DA HOMOLOGAÇÃO E O PRINCÍPIO DECADENCIAL

Não se homologa o que não se conhece. O que se conhece, não se homologa...já está homologado. O silêncio fiscal não é concordância com a atividade exercida pelo contribuinte. É omissão do Fisco...e omissão nada pode homologar.

O lançamento por homologação naufraga em seus próprios pilares ao pretender que, abstraindo-se de uma ação fiscalizadora externa, possa o Fisco sancionar todas as atividades exercitadas pelo contribuinte a partir de uma débil, simplista, desproposita e inservível análise da declaração de rendimentos ou de quaisquer outras ...quando apresentadas.

De há muito as teorias desenvolvidas acerca da decadência e homologação vêm se prolongando, ocupando grande parte das preocupações de estudiosos e julgadores, ora prestigiando intensos debates nos meios acadêmicos e técnicos, máxime na busca do que se considera modelar no que toca à correção não só da identidade do fenômeno, como também no plano teórico da exata aplicação da norma aos casos concretos. É aparentemente um tema fácil, mas um tema extremamente complicado tanto do ponto de vista de teoria da linguagem jurídico-

tributária – o que ela encerra - , como do seu preciso alcance, mormente por lhe escapar homogeneidade, unidade e, principalmente, atualidade.

Buscando, mais uma vez, melhor entender os conceitos normativos que fundamentam a matéria, impõe-se fixar, inicialmente, as prescrições do art. 150 e do seu parágrafo quarto emanados do Código Tributário Nacional.

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 a 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.

E o que vem a ser homologação? Podemos, num primeiro esforço de definição assentar que é a aprovação ou sanção que dá à autoridade judiciária ou administrativa, depois de examinar certos atos, para lhes dar valor jurídico.

Segundo Michaelis – Moderno Dicionário da Língua Portuguesa “ On line”, é o *Ato ou efeito de homologar. 2 Dir. Decisão pela qual o juiz aprova ou confirma uma convenção particular, ou ato processual realizado, a fim de que tenha força obrigatória. 3 Dir. Sentença judicial, que permite ou autoriza a execução de outra, proferida por juiz diferente, ou de país diverso.*

Trazendo estas definições para a órbita tributária com fundamento no artigo próprio – antes citado -, o que se homologa? O preenchimento e divulgação da declaração de rendimentos, por força da instrumentalização (*atividade exercitada pelo contribuinte*) a que se acham vinculados os contribuintes em face das diversas leis reitoras? O recolhimento do tributo declarado ou não? Como se materializaria esta homologação? Estas são questões que devem ser respondidas, sob pena de não se encaminhar uma justa solução e, ao reverso, cometer erro de objeto.

Se as respostas para os questionamentos apontarem para o tributo resultante da combinação dos diversos vetores contidos no ente acessório, nada há o que se homologar. Seria um truísmo sancionar expressamente as prestações positivas declaradas pelo autor contribuinte. É absolutamente sem qualquer fundamento, portanto totalmente desnecessário, o exercício de qualquer exame – prévio ou não – da autoridade administrativa. Com que finalidade? Indubitavelmente nenhuma, tendo em vista que ao Fisco não caberia exercer quaisquer críticas ao tributo declarado tempestivamente (recolhido ou não), mesmo porque refugiria a qualquer princípio de razoabilidade impugnar-se o imposto ou a contribuição social ofertado espontaneamente com o fito único de reduzi-lo. Por inocuidade nem mesmo caberia expressar em termos próprios de encerramento ou em livros fiscais o acerto do tributo que fora declarado (recolhido ou não). Vale dizer: o que está correto está correto.e pronto. Ineficazes, inúteis – até mesmo sem um mínimo de sentido lógico -, quaisquer ratificações dos procedimentos ou das atividades do contribuinte na apuração dessa específica prestação.

Ademais é assente nos Tribunais pátrios que, através da Declaração de Rendimentos, o contribuinte comunica ao fisco a existência de crédito tributário, ato que constitui confissão de dívida e é suficiente para a sua exigência. Não pago no vencimento, torna-se o débito imediatamente exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte. Conforme iterativa jurisprudência do STF e do STJ., a pessoa jurídica vincula-se à obrigatoriedade do pagamento do débito constituído pelo auto lançamento, restando manifesto que o crédito tributário impago quando consignado nessa declaração submete-se à multa moratória de 20% (vinte por cento), vergando-se ao prazo prescricional (arts. 156, I e 174 do CTN) a partir da data consignada no recibo de entrega do respectivo ente acessório. Não é o caso de decadência, impõe-se concluir.

Também não se pode conceber que o exercício de homologação, se factível, pudesse se fazer à distância, de maneira plena, estribado tão-somente nos termos simplistas e débeis insertos no ente acessório. Este, pela sua própria forma e composição, como já se demonstrou, não tem e não pode cumprir esta finalidade –

este objetivo. É consabido que a declaração de rendimentos não especifica a natureza e a finalidade das receitas, dos custos e das despesas, sendo, em decorrência, inservível para quaisquer apreciações técnicas divorciadas dos elementos que nortearam ou propiciaram o seu preenchimento. Somente com base nessa informação, por exemplo, é impossível ao Fisco detectar uma despesa indedutível deduzida equivocadamente; a omissão de receita por saldo credor, passivo fictício, entre outras, não se patenteia, também, como é óbvio, numa sintética declaração que não objetiva, aliás, esse desiderato, reitera-se a bem da verdade. Nem mesmo serve de início de denúncia. Dessa forma não se pode *aprovar ou confirmar* os dados ofertados sem o exame aprofundado dos respectivos atos; e, para tanto, só e somente só através de uma insubstituível ação externa iscalizadora com acesso aos livros e demais elementos componentes dos atos negociais da empresa.

Dessarte, infere-se que não pode haver homologação do ato instrumental acessório – enfim, das atividades como entendem não-poucos – , por lhe faltar elementos que permitam instruir, demonstrar e convencer os seus destinatários da licitude dos demais dados que não só o tributo calculado e declarado. É um erro profundamente perturbador dar a essa atividade o cunho homologatório de que se cuida no art. 150 do CTN, fazendo sincronia com o desígnio normativo que o comando legal encerra. E, pior: não se homologa aquilo que não se acha explícito. Muito menos pode se homologar aquilo que nem mesmo consta da declaração – que não se conhece, que se acha oculto – , a exemplo das infrações só perceptíveis por um exame que vai além de uma fraca, pálida e limitada análise acerca de um instrumento que fora concebido para espelhar, sem quaisquer desvios de conduta, a veracidade dos fatos negociais. Não se pode homologar o que sequer fora recolhido ou declarado. Se o Fisco vai à empresa e concorda, à luz de todos os elementos disponíveis, que o tributo declarado está correto, inócuos também quaisquer assentamentos em livros ou em termos que possam corroborar o acerto do sujeito passivo, sob quaisquer vestes da denominada falaciosa, enganosa e fantasiosa *homologação expressa*.

Do mesmo mal padece, similantemente, a citada homologação tácita.

Como corolário, esta será sempre, de forma iniludível, fruto de mera omissão do ato externo fiscalizador. Ora, se não cabe a homologação expressa, por inócua,

desnecessária, ineficaz etc., a homologação tácita muito menos terá qualquer espaço. Não há como convalidar, apenas com base na declaração de rendimentos – frise-se -, uma plêiade complexa de operações confluentes que deságuam no tributo apurado. Apenas esse é passível de uma contemplação ou de uma certificação – não se prestando a qualquer análise -, máxime por lhe faltar a explicitação dos ingredientes que a compõem. Serve apenas como mera expectativa do quanto potencialmente será arrecadado...e nada mais.

Como corolário, inútil ou despicienda qualquer apreciação acerca de o tributo estar sujeito ou não à homologação quando se está diante de infrações alçáveis de ofício. O que é passível de decadência ou não, não é o tributo calculado e declarado (este é passível de prescrição), mas a infração e o tributo não-revelados pela declaração de rendimentos, só detectável através de ação fiscal direta. E, para aquela, o remédio se acha tipificado, à luz do dia, no art. 173 do Código Tributário Nacional, de ambiência genérica.

Padece ainda de mal maior quando o contribuinte nem sequer apresenta declaração ou nem mesmo possui quaisquer livros fiscais ou contábeis.

A jurisprudência do Eminentíssimo Superior Tribunal de Justiça (STJ), mais recentemente, a exemplo do Acórdão prolatado em 19 de setembro de 2002, pela sua e.Segunda Turma, tem decidido, em acórdãos relatados pela eminente Ministra Eliana Calmon, sempre na mesma direção por ela apontada. Frise-se que também a **Primeira Turma**, bem como a **Primeira Seção**, de forma unânime, dão esteio ao posicionamento da ilustre Ministra. Como modelo, colaciona-se:

REsp. 395.059/PR, DJU, de 21.10.2002. No mesmo sentido: REsp 279.473/SP., DJ. 8.4.2002, p. 177; REsp. 183.606/SP., DJ. 13.8.2001, p.88. Tributário – Decadência – Lançamento por Homologação (art. 150, § 4.º e 173 do CTN).

1. *Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4.º, do CTN).*

2. *Somente quando não há pagamento antecipado, ou prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.*
3. *Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais.*
4. *Recurso especial improvido.*

Sintetizando:

Nenhuma ação da empresa, salvo a do tributo apurado, é levada ao conhecimento do Fisco; o que é cientificado ao ente tributante não se presta a sancionar o respectivo ato, pois a precariedade dos elementos e a pobreza de sua descrição não permitem o exercício de um exame fiscal conclusivo. É imprescindível a análise de todos os elementos a que se acham jungidas as diversas formas de tributação para se ratificar ou não o declarado.

Não há homologação tácita. Há omissão do Fisco. É mais: se, por absurdo, houvesse a dita homologação a partir das informações hauridas no ente acessório, por certo tal homologação não se estenderia aos atos não-agasalhados pelo ente acessório, a exemplo das despesas indedutíveis, omissão de receitas, redução indevida do lucro líquido do exercício, etc.

A homologação expressa só teria fôlego para se materializar com a o exame de todos os entes formadores do resultado da empresa. E, tal homologação, só poderia recair no tributo declarado. Ou seja: confirmar-se-ia que o que foi declarado o foi corretamente. Qual o objetivo dessa asserção? Se o declarado foi maior do que o devido, não caberia ao Fisco impugnar o respectivo valor; se menor, por erro meramente de cálculo na construção do tributo, aí a declaração de rendimentos ou quaisquer outras atividades que enfeixem a apuração do tributo atingiria o objetivo do art. 150, tendo em vista que esse erro material é perfeitamente detectável por uma análise superficial da declaração. Se o erro apontasse para infrações não visíveis no limitadíssimo ente formal (como soe acontecer com todas, com raríssimas exceções), não haveria o que se homologar, e o prazo inicial para contagem do quinquênio

decadencial se quedaria submisso ao art. 173 do CTN; o tributo declarado, não-pago, curvo ao prazo prescricional do art. 174 do mesmo Código.

O lançamento por homologação, hodiernamente, só poderia ter algum fôlego para prosperar se fosse possível ao Fisco, frente ao tributo declarado – não pago – alçá-lo de ofício, com lançamento de multa de 75% (setenta e cinco por cento). Porém, hoje, tal cometimento não mais encontra abrigo, conforme já fora assentado.

II. QUANTO AO MÉRITO

II.1. Das Presunções Relativas Denunciadoras de Omissão de Receitas por Saldo Credor de Caixa a partir dos Suprimentos Fictícios do Sócio Majoritário.

A propósito desse assunto cabe destacar o ensinamento de José Luiz Bulhões Pedreira – Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas – JUSTEC – RJ., 1979, pág. 806:

“ O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume – cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso.”

A presunção não é um meio de prova, mas o ponto de chegada de um processo mental. É o resultado do processo intelectual, que, este sim, tem seu ponto de partida em determinadas provas, ditas indiciárias. Presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido, cuja existência é provável (Becker, Alfredo Augusto).

Em longo arrazoado tecido pela parte autora, queda-se manifesta a sua total falta de conhecimento acerca da matéria que lhe fora imposta.

A alegação da litigante sugere que o artigo 181 do RIR/80 só deva prosperar quando se tem evidenciada, de forma incontroversa, a omissão de receitas.

Os suprimentos não-comprovados revelam, ainda que de forma subjacente, internação de recursos que estavam à margem da escrituração, provavelmente em conta de sócios ou administradores da empresa e suportados pelo caixa dois. O seu retorno deve-se à necessidade de a empresa cumprir obrigações que não poderão ser omitidas da escrituração.

Em verdade, esses ingressos alocam-se, *efetivamente*, no âmbito da empresa, mesmo porque poderá comprovar-se que, sem tais aportes, dificilmente as liquidações contabilizadas no dia ou em datas subseqüentes poderiam ser implementadas ou honradas. O termo fictício deve aqui ser entendido como ingressos, cuja origem jamais fora declarada pelo supridor, inexistindo, conseqüentemente, prova de que tais recursos tenham sido tributados na pessoa física do sócio/administrador que os detinha. Ora, o suprimento de caixa nada mais é do que o ingresso – **pela porta dos fundos** - de recursos marginalizados da escrituração, que na empresa aportaram com o objetivo precípua de socorrer a empresa em sua crise de liquidez. Não há dúvida de que tais socorros se cristalizaram, efetivamente. A sua origem, por presunção legal e por evidência incontroversa, encontra-se albergada em subtração de receitas operacionais pretéritas ao ato de suprimento; portanto, até então, ao largo da percepção do ente tributante e a salvo de quaisquer exigências tributárias.

Pois bem: se o recurso indubitavelmente entrou na empresa, óbvio que o foi com o objetivo indiscutível de solver despesas/custos iminentes. Desse modo, tipifica-se, com todas as luzes, o princípio da receita consumida.

Em outro ponto, argüi a contribuinte que a prova da origem dos recursos depositados na conta bancária, contra a qual foram emitidos os cheques em questão, cabe aos supridores e não à empresa suprida, ora intimada.

O saldo credor de caixa (do gênero das presunções *juris tantum*) tem origem num descompasso – temporal e valorativo –, entre a subtração de receitas

operacionais e o reconhecimento dos gastos a título de custos e despesas na outra ponta.

Geralmente os gastos contabilizados elegem entes de custo (as despesas nem sempre merecem o mesmo tratamento e preocupação), objetivando fundamentalmente a apropriação dos créditos do ICMS e do IPI (quando sujeitos) – parcelas a recuperar.

O saldo credor de caixa suscita, por igual, que as receitas operacionais inicialmente subtraídas ainda não retornaram, por via de qualquer artifício e sob a forma originária, ao caixa oficial da empresa. Aguarda-se o melhor momento para a sua implementação – infere-se.

De imediato poder-se-á concluir que as importâncias que provocaram o “estouro” do caixa serviram para liquidar, ainda que parcialmente, as exigibilidades (custos e despesas). Nada mais aparentemente lógico e de grande crença, convenço-me. Continuando na construção da tese, pode-se afirmar que as evasões anteriores foram de tal monta que, a uma, “estouraram” o caixa e, a duas, permitiram que o “caixa dois” acudisse de forma recorrente a conta caixa contabilizada da empresa, livrando-a de se precipitar numa aguda crise de liquidez, mormente por imposição ainda mais de quitações sem lastros. Conclui-se, de forma indiscutível, que o retorno de receitas, ainda que não plenamente – reitera-se –, antes subtraídas, foram efetivamente consumidas na liquidação das obrigações da empresa. Portanto em nenhum momento poder-se-ia admitir liquidação das exigibilidades a crédito da conta caixa, em face de sua já perceptível fragilidade de liquidez – sublinhe-se. Seria inconcebível - inimaginável - que, com saldo credor, a empresa ainda pudesse retirar alguma verba para liquidar as suas obrigações; salvo se, por ficção, admitirmos que do nada possa se tirar algo que não seja nada.

Em outro ponto de sua peça recursal (fls. 1.193), assinala a litigante, colacionando o art. 333 do Código de Processo Civil Brasileiro (CPC), que o *ônus da prova cabe ao seu autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito.*

Em oposição ao que se assenta agora, é iniludível que se está diante de suprimientos fictícios – não ocorridos - , como prova a asserção do sócio majoritário e, até então, suposto supridor, às fls. 171, ao sugerir *que se proceda a apuração do saldo da conta caixa, desconsiderando-se os valores contabilizados na conta empréstimo*. Ora, se são fictícios, andou certo o Auditor Fiscal da Receita Federal ao tributar a empresa por saldo credor de caixa ao abrigo do art. 180 do RIR/80 (art. 228 do RIR/94), e não por suprimento de caixa de que trata o art. 181 do RIR/80 (art. 229 do RIR/94).

Perfilhando-me às mesmas sendas tecidas pela contribuinte, invoca-se, similantemente, o CPC, porém, dessa feita, o seu art. 378. *Verbis: Os livros comerciais provam contra o seu autor. É lícito ao comerciante, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.*

II.2. Dos Depósitos Bancários Não- Escriturados e Havidos como Omissão de Receitas.

Sabe-se que a tributação com base em extratos bancários nem sempre configura a infração omissão de receita. Trata-se de elemento indiciário que necessita de outros para se promover uma ligação causal entre uma forma de evasão (omissão de vendas, notas fiscais de custos/despesas inidôneas, subfaturamento etc.) e os respectivos depósitos não-contabilizados, objetivando-se enfeixar uma convicção segura, líquida, acerca do investigado. Aqui, vale mais do que nunca a asserção de que, mais importante do que provar o indício (que deve ser parte de um conjunto mais numeroso de provas), é demonstrar de forma indubitável a relação de causalidade entre depósitos não-escriturados e as diversas outras formas ensejadas de omissão de receitas. Vale dizer: reunir elementos indiciários de tal monta, de forma que a empresa não consiga sequer justificar, na mais tênue possibilidade, como indenar ao tributo as suas operações. E se intentar justificativa, não terá a força suficiente para sequer estabelecer o benefício da dúvida. Sobre o assunto, o CC, art. 136, inciso V assim se manifesta: *Os atos jurídicos, a que se não impõe forma especial, poderão provar-se*

mediante: V - presunção.

Similamente, a base de cálculo requer cuidados especiais a fim de que não haja dupla contagem em sua quantificação, mormente quando não se tem a precaução de se expurgarem da movimentação bancária as transferências entre contas integrais ou recursos não-pertinentes ao giro da empresa.

A omissão de receita, nesses casos, fica evidente, pois se constata que os depósitos na conta apócrifa foram feitos com recursos estritamente da pessoa jurídica, em oposição ao artigo 12 do Código Comercial e ao RIR/80, artigo 157.

É manifesto que a autuação fiscal não olvidou esses postulados: foram, v.g., 13 (treze) intimações sempre conduzidas na mesma direção (fls. 941–Vol.IV), dentre as quais pontificam-se doze (12) sem quaisquer respostas, e uma com resposta inconclusa.

As operações, quando contabilizadas, via conta corrente marginal, elegeram sempre a conta caixa geral, fato que facilitava manter-se, sob ocultação, as demais movimentações bancárias.

Foram feitos batimentos entre a conta bancária sob o n.º 12.000.5 do BESC e o livro razão contábil (fls. 101 a 143), expurgando-se os valores contabilizados a teor de depósitos com correspondência em receitas operacionais similamente escrituradas(fls. 217 e seguintes).

No balanço Patrimonial da empresa (fls. 73), há o registro de apenas uma conta bancária (Banco do Brasil S/A), não se vislumbrando quaisquer contas outras atinentes ao BESC.

Portanto, nos autos, pululam robustos indícios, como demonstrados na Descrição dos Fatos (fls. 938/951), os quais indicam que o caixa dois da empresa se albergam na conta bancária sob o n.º 12.000.5. A propósito, como relembra o preclaro mestre Hely Lopes Meirelles, o Egrégio Supremo Tribunal Federal já decidiu que

INDÍCIOS VÁRIOS E CONCORDANTES SÃO PROVA¹, com o que, de plano, este relator poderia dar o assunto por encerrado."

Item que se nega provimento.

III. Da Extensão Indevida da Tributação por Presunção às Contribuições Sociais.

Nessa quadra ancora-se a insurgente em dois pilares básicos para refutar a decisão recorrida:

01. no fato de a presunção relativa não enfeixar conceito de faturamento – princípio que plasma a exigência das contribuições sociais; e

02. a decisão atribuída ao e.Supremo Tribunal Federal, onde as presunções legais que enumera não devem funcionar em relação ao imposto de Circulação de Mercadorias (ICM).

O eminente tributarista Sacha Calmon Navarro Coelho, *in* Comentários à Constituição Federal de 1988, Sistema Tributário, 5ª Edição, p. 164, conclui: "*Pelo caráter unilateralmente compulsório, as contribuições parafiscais, já vimos, "ab initio", são ontológicas e sistematicamente tributos.*"

Nesta mesma direção, o Ministro Carlos Velloso do STF, no julgamento do RE n.º 148754-2, sobre a inconstitucionalidade dos Decretos-lei n.ºs 2.445 e 2.449 – ambos de 1988 (DJ., de 04.03.94), asseverou: "*Acho que diante do direito positivo brasileiro, as contribuições, **que são tributos**, podem e devem ser classificadas ou como contribuições, ou como contribuições especiais ou parafiscais.*" (o grifo não consta do original).

¹ STF, RTJ 52/140 apud Hely Lopes Meirelles in Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, Malheiros, 22.ª ed. 1997, p. 97.

Ainda por força do disposto no artigo 239 da Constituição Federal de 1988, tais contribuições sociais inserem-se no gênero tributo por serem destinadas à seguridade social e à materialidade das finanças públicas, de cuja instituição sujeitam-se às normas de lei complementar (conforme artigo 149 da CF/88 – parte final).

Se, são tributos, não há nenhuma anomalia em considerar as exigências das contribuições decorrentes das que foram exigidas a teor do tributo principal.

Ora, o diferencial entre faturamento e a receita bruta reside no fato de que no primeiro há presente o imposto não-cumulativo (por exemplo, o IPI, do qual a litigante não é contribuinte), cobrado, destacadamente, do comprador; enquanto no segundo conceito reside aquele subtraído do referido tributo. Dessarte, em lançamento de ofício, conforme fora expressado, os custos ou as despesas já foram considerados, mesmo porque a existência de saldo credor reside exatamente no descompasso entre o reconhecimento de receitas e de gastos.

Por outro lado, o egrégio Supremo Tribunal Federal quando da decisão acerca a proveniência ou não da incidência da contribuição ao FINSOCIAL calculada sobre o imposto de renda devido ou como se devido fosse, correspondente ao período-base encerrado em 31 de dezembro de 1988, ao não- considerar constitucional a exigência - até mesmo nos períodos anteriores a 1988 - , desta contribuição no que se refere às empresas exclusivamente vendedoras de serviços, a exemplo do decidido no RE n.º 150.755-1, sentenciou que a exigência teria se dado como adicional do IR que era, **e não com base no faturamento ou receita bruta** agasalhado pelo artigo 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (O destaque não consta do original). Dessa forma, deu-se um tratamento isonômico ao faturamento e à receita bruta.

Ademais, por inferência, correta a Suprema Corte quando não permite a extensão da presunção legal admitida no Imposto sobre a Renda ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias, pois é incontroversa que a base de cálculo do tributo estadual decorre do valor agregado defluente dos valores a recuperar (créditos) e dos

Processo nº : 13984.000802/2001-24
Acórdão nº : 107-07.155

valores embutidos no preço de venda (débito). Aliás, tal posicionamento se correlaciona, por inteiro, com o conceito de receita bruta e faturamento antes expendido.

Dessarte, receitas marginais não são acompanhadas de custos ou despesas similarmente não contabilizados, salvo se a parte atuada demonstrar, exaustivamente, a não ocorrência de sua contabilização. Ademais, se não contabilizados os gastos, importa demonstrar também de que forma foram eles adimplidos. Possivelmente com recursos similarmente à margem da escrituração. Eis um aspecto circular da evasão, sob o mesmo título.

Por derradeiro, como se está diante de presunção *juris tantum*, caberia ao contribuinte demonstrar que a omissão de receitas provém de vendas de bens não-operacionais ou de outras fontes aqui não vislumbradas. Procuro e não encontro tais entes probantes nos autos.

Item que se nega provimento.

C O N C L U S ã O

Oriento o meu voto no sentido de se acolher a preliminar de decadência argüida de ofício, até outubro de 1996, inclusive; e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Sala das Sessões - DF, em 14 de maio de 2003.


NEICYR DE ALMEIDA