

3. Tomando vista dos autos para melhor examinar os fundamentos do nobre par, constatei que todas as ementas de decisões dos tribunais judiciais e administrativos, por ele mencionadas, não contêm qualquer referência ao passivo fictício. E, na verdade, todas aquelas, cujos textos pudemos consultar por ter sido indicado o respectivo repertório ou o Diário Oficial do Estado, cuidam de hipóteses que nada têm em comum com as autuações por passivo não comprovado. É o caso da ementa da Revista dos Tribunais n.º 188, pág. 345, como se pode notar do seguinte trecho do acórdão do E. Tribunal Federal de Recursos: «Recaindo o imposto paulista em pequena quantidade, e sendo bem maior o movimento da filial com a venda dos produtos de origem mineira, quis o Fisco lobrigar aí uma sonegação». É claro que o Tribunal não podia presumir fraude, não provada. É o caso, também, do acórdão do E. Tribunal de Alçada, «in» «Julgados do TASP», vol. IV, 4.º trim. de 1967, págs. 177/78, proferido sobre testemunho prestado na denúncia do Talão da Fortuna, posto discutir-se se o testemunho era do fato denunciado ou da apresentação da denúncia. O mesmo dizemos relativamente à decisão destas C. Câmaras Reunidas, no proc. DRF-8 n.º 8652/59, DO de 16-2-62, que apreciou a falta de prova de recebimento de mercadorias, tendo havido emissão de nota fiscal pelo vendedor e negativa de recebimento pelo comprador.

4. Contudo, desejo justificar mais longamente o meu voto, perante estas C. Câmaras Reunidas, considerando a importância do critério de julgamento das autuações por passivo irreal. Peço vênha, pois, para rever conceitos que, embora sobejamente conhecidos, são essenciais para deixar claro o nosso posicionamento, que já de longa data é o da maioria deste Tribunal.

Passivo Fictício — Conceito

5. A fraude contábil é a representação inverídica do fenômeno patrimonial para atingir determinado fim. Nos Balanços, a fraude pode ocorrer no Ativo, no Passivo, ou na Apuração de Lucros e Perdas.

6. Do ponto-de-vista doutrinário da ciência contábil, o Passivo representa, graficamente, os valores que explicam a origem dos investimentos, ou seja, as fontes de financiamento. Todos os valores do Passivo que não representam dívidas, são denominados passivos fictícios (confronte A. Lopes Sá, «Dicionário de Contabilidade», 3.ª ed., pág. 182).

7. Sob o aspecto fiscal, o passivo fictício, ou mais adequadamente, o passivo fraudulento, é o valor indevidamente acrescido ou diminuído a crédito de terceiros, geralmente nas contas de Fornecedores, Duplicatas a Pagar, Contas-Correntes ou outras da mesma natureza, fazendo com que se elevem, ou diminuam, irrealmente, as dívidas da empresa e, em consequência, o Passivo acusado em seu Balanço, levando, por decorrência, a subavalia-

ções ou superavaliações ativas. As dívidas inexistentes, de maior frequência no passivo fictício, constituem parcelas de capital próprio.

8. Exemplos típicos são os suprimimentos de Caixa, que visam cobrir deficiência de saldo escritural, em virtude de sonegação de vendas, e cujo reforço aparece como empréstimos de pessoas ou aumentos nas contas Fornecedores, Duplicatas a Pagar, Impostos a Pagar, etc. São débitos destinados a encobrir sonegações tributárias, mas podem ocorrer, também, dívidas hipotéticas, para iludir credores.

9. O contribuinte, não tendo suficiente saldo contábil na conta Caixa, já que não registrou as vendas que lhe propiciaram o numerário para pagar as duplicatas, ou as registrou por valores subfaturados, pode preferir não contabilizar a liquidação desse seu débito, permanecendo, então, em aberto, o crédito da firma vendadora, cuja duplicata foi paga e não contabilizada, surgindo assim um passivo ou exigível fictício.

10. O contribuinte pode, ainda, contabilizar compras (ou despesas) a vista, como compras (ou despesas) a prazo, utilizando-se do numerário disponível, mas não contabilizado, para efetuar compras a vista e escriturá-las.

11. É o que expõe com clareza e precisão, e de modo sistemático, o «Manual de Contabilidade Geral», da Assistência de Treinamento de Pessoal, da Diretoria de Planejamento da Administração Tributária, desta Secretaria da Fazenda, págs. 316 a 325.

Formas de Defesa do Contribuinte

12. O contribuinte autuado pela falta de recolhimento do imposto de circulação de mercadorias, devido em saídas de mercadorias acobertadas pelo passivo fictício, pode defender-se de duas maneiras: a) negar que o passivo seja fictício; b) ou opor fato extintivo, que é aquele que tem a eficácia de fazer cessar a relação jurídica fisco-contribuinte.

13. A defesa por negativa consiste na afirmação da veracidade dos débitos do Passivo, que a Fiscalização atribui ao acobertamento de sonegação tributária.

14. O fato extintivo oposto na defesa, também chamado exceção, pode ser a liquidação do débito por terceiro, sem a contabilização correspondente, como pode ser a falta de registro do pagamento e da quitação, ou, por exemplo, a liquidação do débito com cheque predatado (o débito estará quitado, porém o numerário não saiu do Caixa ou da conta Bancos). Opondo a exceção, o contribuinte reconhece que o passivo é irreal, mas nega a eficácia fiscal pretendida pela Administração Tributária.

Ônus da Prova e Valor Probante dos Livros Comerciais

15. Na defesa por negativa, o contribuinte não se exime de promover a sua prova, ainda que indispensável a prova do Fisco. O Fisco

dará a prova, e o contribuinte dará a contraprova ou prova contrária. Se não produzida a prova contrária, ao julgador, porém, será lícito, atendendo a essa circunstância, não exigir do autor, ao formar a sua convicção, a robustez de provas que deverá exigir no caso de surgir dúvidas trazidas pelos elementos probatórios oferecidos pelo contribuinte autuado. O procedimento do autuado influirá decididamente no critério utilizado pelo juiz, na apreciação da prova trazida pelo Fisco; a presunção ou indício poderá estar então na faculdade de avaliação livre do juiz.

16. Se a defesa do contribuinte tiver consistido na oposição de fato extintivo (ou exceção), a ele caberá dar a prova dos fatos que extinguem a eficácia fiscal pretendida, uma vez que reconheceu ser irreal o passivo.

17. Nessa questão de ônus da prova, tomamos como fonte Moacyr Amaral Santos «in» «Prova Judiciária no Cível e Comercial», vol. I, págs. 133, 135, 146, 151, 181 e 377.

18. A exposição, porém, não estará completa, sem que se estabeleça qual o valor probante dos livros comerciais. Ressaltamos, pois, com J. X. Carvalho de Mendonça:

«O Código atribui aos livros comerciais a força de prova plena contra o comerciante, seu proprietário, originário ou por sucessão (art. 23, n.º 1), e nega-lhes igual virtude para provarem, por si sós, a seu favor.

Para que resulte a prova plena a favor do proprietário, originário ou por sucessão, é necessário, além das formalidades legais extrínsecas e intrínsecas dos livros, o **concurso da prova documental** (art. 23, n.º 2), ainda que o adversário seja pessoa não comerciante (art. 23, n.º 3)» («Tratado de Direito Comercial Brasileiro», 5.ª ed., pág. 166, grifos nossos).

19. Em consequência, o só fato de o Balanço indicar um passivo, não prova a favor do comerciante que esse passivo é real. É necessário o concurso da prova documental, como claramente exposto pelo mestre inigualável do Direito Comercial brasileiro. Não se trata, pois, nos casos da espécie, de elidir o registro contábil mediante prova do Fisco, mas sim de o contribuinte corroborar os seus lançamentos com a prova documental; sem essa prova documental, os lançamentos não beneficiam o contribuinte, e dão credibilidade à imputação fiscal, influenciando decisivamente a convicção do juiz.

20. Assim, da doutrina jurídica do Direito Processual Civil e Comercial, resulta que o ônus da prova negativa, ou do fato extintivo, é do contribuinte autuado em consequência de passivo fictício, bastando, para a procedência do auto, se não produzida a prova pelo autuado, a presunção, ou se preferirem, o indício apontado pelo Fisco.

21. No Direito Processual Penal, observa E. Magalhães Noronha