



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10070.000552/97-35
Recurso nº. : 139.761
Matéria : IRPJ e OUTROS – EX: DE 1993
Recorrente : 7ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro – RJ I.
Recorrida : SIGLA Sistema Globo de Gravações Audiovisuais Ltda.
Sessão de : 08 de novembro de 2007.
Acórdão nº. : 101-96.435

PRAZO DECADÊNCIAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO – Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para o fisco constituir o crédito tributário via lançamento de ofício, começa a fluir a partir da data do fato gerador da obrigação tributária, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, caso em que o prazo começa a fluir a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

CSLL - DECADÊNCIA – CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - INAPLICABILIDADE DO ART. 45 DA LEI N. 8.212/91 FRENTE ÀS NORMAS DISPOSTAS NO CTN – A partir da Constituição Federal de 1988, as contribuições sociais voltaram a ter natureza jurídico-tributária, aplicando-se-lhes a elas todos os princípios tributários previstos na Constituição (art. 146, III, "b"), e no Código Tributário Nacional (arts. 150, § 4º. e 173).

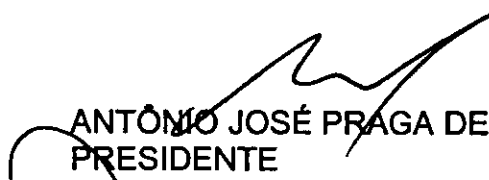
OMISSÃO DE RECEITAS – PASSIVO FICTÍCIO- O passivo fictício (contabilização de obrigações inexistentes ou manutenção no passivo de obrigações já pagas) caracteriza presunção legal de omissão de receitas prevista no Decreto-lei nº 1.598/1977. Ao fisco basta provar o fato indício para que fique autorizado a presumir a omissão de receita.

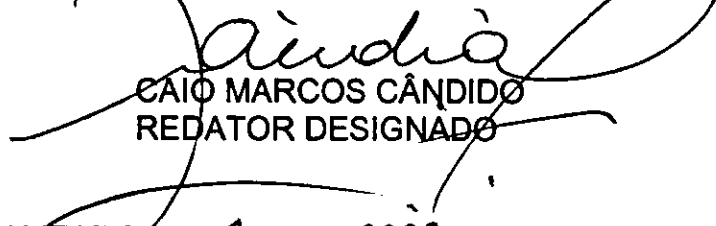
OMISSÃO DE RECEITA - Caracterizam omissão de receitas valores creditados em contas bancárias mantidas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Recurso de Ofício Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso de ofício interposto pela 7ª TURMA DA DRJ DO RIO DE JANEIRO – RJ.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, acolher a preliminar de decadência suscitada pelo Conselheiro Relator, para cancelar as exigências dos fatos geradores até março de 1992, vencido o Conselheiro Antonio José Praga de Souza que não acolhia a preliminar. No mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso de ofício, vencido o Conselheiro Valmir Sandri (Relator) e José Ricardo da Silva, que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Caio Marcos Cândido, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA
PRESIDENTE


CAIO MARCOS CÂNDIDO
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 11 FEV 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI, JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.



Processo nº. : 10070.000552/97-35
Acórdão nº. : 101-96.435

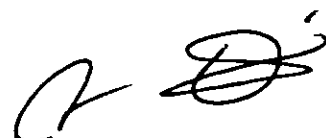
Recurso nº. : 139.761
Recorrente : 7ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro - RJ

RELATÓRIO

Trata o presente processo de retorno de diligência determinada por essa E. Câmara na Sessão de 15 de junho de 2005 – Resolução n. 101-0246 -, em razão da ausência de informações constantes dos autos, objetivando, com isso, demonstrar a ocorrência ou não da contabilização das contas bancárias onde se efetuaram os pagamentos a terceiros a fim de confirmar o atendimento da legislação de regência sobre a matéria fática aqui em exame.

O presente processo teve origem em verificação do cumprimento das obrigações tributárias, na qual a fiscalização constatou a omissão de receita, por não ter a contribuinte justificado qual transação estaria relacionada com cheques emitidos em 1992 em favor de Jorge Luiz Conceição, em nome de suas incorporadas, bem como não ter comprovado, mediante documentação, a respectiva escritura contábil, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal, fls. 14.

Dessa forma, foram lavrados os Autos de Infração relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ, fls. 03/04), no valor de R\$ 529.239,03, a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS, fls. 68/70), no valor de R\$ 10.730,41, a Contribuição para o Fundo de Investimento Social sobre o Faturamento (FINSOCIAL/FATURAMENTO, fls. 74/75), no valor de R\$ 4.369,90, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS, fls. 79/80), no valor de R\$ 11.134,87, ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF, fls. 84/85), no valor de R\$ 69.767,01 e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL, fls. 89/90), no valor de R\$ 127.393,28, formalizando crédito tributário no valor total de R\$ 752.624,52, já incluídos os acréscimos legais.



Intimada em 14.12.2006 da diligencia, conforme Termo de Intimação Fiscal, fls. 214/215, a comprovar com base na sua contabilidade, a escrituração das contas bancárias, através da cópia autenticada dos livros Diário/Razão referente ao favorecido Sr. Jorge Luis Conceição, no período de janeiro a junho de 1992, a contribuinte apresentou a petição de fls. 216/217.

A vista da diligencia realizada, verificaram os fiscais diligenciantes, conforme relatado às fls. 235 que:

1 - Quanto à empresa Sigla Sistemas Globo de Gravações Audiovisuais Ltda:

- que em relação ao item "a", a empresa responde que não foi possível identificar seus registros contábeis os dados solicitados ao valor de R\$ 97.652,40;

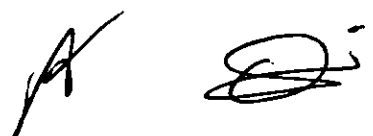
- que em relação aos itens "b", "c", "d", "e", "j" e "n", a empresa conclui por análise que os lançamentos estão suportados por cheques que em princípio não são coincidentes de igual data e valor;

- que em relação aos itens "f", "g", "h", "i", "l" e "m", estão suportados por lançamentos coincidentes de igual valor.

2 - Quanto à empresa Globo Vídeo

- que em relação ao item 1, a empresa responde que não foi possível identificar nos seus registros contábeis os dados solicitados referentes ao valor de R\$ 2.866.360,00;

- que em relação aos itens 2 e 3, a empresa conclui por análise que os lançamentos estão suportados por cheques, embora totalizem um valor maior, porém em princípio não são coincidentes de igual data e valor;



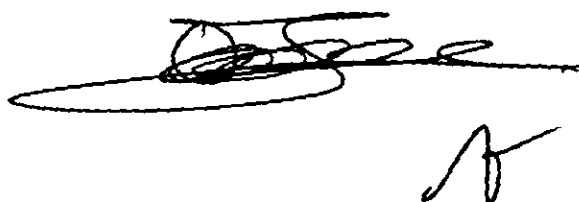
Processo nº. : 10070.000552/97-35
Acórdão nº. :101-96.435

- que em relação aos itens 4 e 5, eles estão suportados lançamentos coincidentes de igual data e valor.

Apesar de devidamente intimada em 09.02.2007 do resultado da diligencia, através do Termo de Constatação Fiscal, fls. 218/219, a apresentar suas contra argumentação no prazo de 30 dias, a contribuinte não se manifestou, sendo, portanto, os autos remetidos para julgamento perante a Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Relatório circunstanciado às fls. 201/204.

É o relatório.

A handwritten signature, possibly 'J. S. S.', is written over a horizontal line. Below the signature, there are two distinct, stylized initials or marks.

VOTO

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator

Conforme se depreende do relatório, o presente processo é decorrente da constatação por parte da autoridade fiscal de omissão de receita, por não ter a contribuinte justificado qual transação estaria relacionada com cheques emitidos em 1992 em favor de Jorge Luiz Conceição, em nome de suas incorporadas, bem como não ter comprovado, mediante documentação, a respectiva escritura contábil, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal, fls. 14.

A 7ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro – RJ, ao apreciar as peças impugnatórias, após ultrapassar a preliminar de decadência, decidiu quanto ao lançamento do IRPJ, que no ano-calendário 1992, não havia previsão legal para a fiscalização presumir a omissão de receitas ao constatar a falta de escrituração de pagamentos, fato este que somente foi regulamentado pela Lei nº 9.430/96 em seu art. 40, não podendo, de acordo com a decisão recorrida, a fiscalização lavrar o auto de infração baseado apenas em presunções não previstas em lei.

Salientaram, ainda, que sendo o lançamento principal improcedente, também devem ser considerados improcedentes os lançamentos reflexos do PIS, FINSOCIAL, COFINS e CSLL, com base no princípio da decorrência, em virtude da íntima relação de causa e efeito que os une.

Nesse sentido, a 7ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro - RJ, por maioria de votos, considerou improcedentes os lançamentos do IRPJ e reflexos, recorrendo de ofício de sua própria decisão a este E. Conselho.

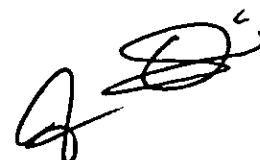
Diante do recurso de ofício apresentado, os membros desse Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, em Sessão realizada em 15 de junho de 2005, decidiram em atenção ao princípio da verdade material, por unanimidade de votos, através da Resolução nº 101-02466, fls. 202/207, converter o julgamento em diligência, objetivando demonstrar a ocorrência ou não da contabilização das contas bancárias onde se efetuaram os pagamentos a terceiros a fim de confirmar o atendimento da legislação de regência sobre a matéria fática aqui em exame.

Intimada a comprovar com base na sua contabilidade a escrituração das contas bancárias, através da cópia autenticada dos livros Diário/Razão referente ao favorecido Sr. Jorge Luis Conceição, no período de janeiro a junho de 1992, a contribuinte apresentou a petição de fls. 216/217.

Apesar de ter acompanhado o antigo Relator desse processo pela diligência, entendia, como continuo entendo que tal providência era dispicienda para o deslinde da questão, eis que comungo integralmente com os argumentos despendidos na decisão recorrida para cancelar as exigências, no sentido de que a presunção de omissão de receitas a partir da não escrituração de pagamentos, só passou a constituir hipótese para a autuação a partir da Lei n. 9.430/96, cujo artigo 40 previu esta possibilidade.

De fato, até o advento da Lei 9.430/96, não havia previsão legal para a presunção de omissão de receitas a partir da não escrituração de pagamentos, como havia, por exemplo, para o saldo credor de caixa e a manutenção no passivo de obrigações já pagas, previstas no parágrafo 2º. do art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/77 (art. 180 do RIR/80).

A verdade é que a presunção legal de omissão de receitas na hipótese da não escrituração de pagamentos surgiu tão somente a partir da Lei n. 9.430/96, por intermédio do art. 4º e, portanto, até ali havia apenas uma probabilidade de omissão de receitas, cabendo neste caso ao fisco provar que as receitas foram ganhas e não oferecidas a tributação.



Dessa forma, entendo que não merece qualquer reforma a bem fundamentada decisão recorrida, razão porque, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

Entretanto, por ter ficado vencido quanto ao mérito posto nos presentes autos, faz-se necessário enfrentar a preliminar de decadência suscitada pela Contribuinte por ocasião de sua impugnação, a qual, inobstante tenha a decisão recorrida decidido em seu favor quanto ao mérito, analisou-a para afastar a decadência em relação ao lançamento principal e reflexos.

Nesse ponto, com a devida *vênia* ousou discordar da r. decisão recorrida que afastou a preliminar de decadência suscitada, seja em relação ao lançamento principal, bem como em relação aos lançamentos decorrentes.

Como é sabido, especificamente no direito tributário, a decadência refere-se ao direito do Fisco de constituir o crédito tributário através do lançamento, que é o ato administrativo, de caráter declaratório e constitutivo, dotado de auto-executoriedade, que representa, em relação à pessoa política e a sociedade, um direito, ao passo que, relativamente ao sujeito passivo, é um dever cujo exercício deve ser suportado.

Assim, para que as relações jurídicas não permaneçam indefinidamente, o sistema positivo estipula certo período a fim de que os titulares de direitos subjetivos realizem os atos necessários à sua preservação, e perante a inércia manifestada pelo interessado, deixando fluir o tempo, fulmina a existência do direito, decretando-lhe a extinção.

Sendo assim, o Código Tributário Nacional estabelece que tal direito se extingue após cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º.), do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (inciso I, art. 173), e da data em que se tornar definitiva a decisão que



houver anulado por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado (inciso II, art. 173).

Não mais se discute que a partir do advento da Lei n. 8.383/91, o IRPJ passou a ser tributo sujeito a lançamento por homologação, e sendo assim, o prazo decadencial para o fisco constituir o crédito tributário é fixado pelo § 4º, do art. 150, do CTN, em cinco anos, contados a partir da data do fato gerador do tributo, independentemente do seu pagamento, eis que o que se homologa não é o pagamento, mas sim a atividade exercida pelo contribuinte.

Da mesma forma em relação às contribuições sociais, independentemente do que dispõe o art. 45 da Lei n. 8.212/91, que prevê o prazo de dez anos para o fisco constituir o crédito tributário, eis que para evitar conflitos de competência, em matéria tributária entre os entes tributantes e garantir um mínimo de segurança jurídica, a Constituição Federal no seu art. 146, dispôs:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – (...);

II – (...);

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

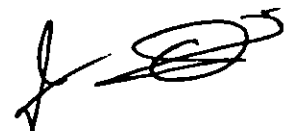
a) (...);

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

...”.

Neste diapasão, a Lei n. 5.172/66 (CTN), com status de lei complementar, recepcionada que foi pela Constituição Federal/88 como norma geral de direito tributário, dispõem nos seus arts. 150, § 4º. e 173, *verbis*:

“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.

§ 1º. (...).

§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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."

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

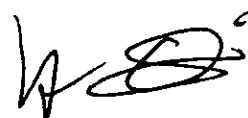
I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

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 iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Portanto, tendo a Constituição Federal estabelecido que cabe a lei complementar a função de determinar os prazos de decadência e prescrição, e tendo o Código Tributário Nacional, com status de lei complementar, estipulado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos para a constituição do crédito tributário, a contar da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º.), ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I), e de outra parte, ter o art. 45, da Lei 8.212/91, estipulado o prazo decadencial de 10 (dez) anos para a Seguridade Social constituir seus créditos, a questão que se coloca é: qual a norma que deve ser aplicada para efeito da contagem do prazo decadencial na constituição de créditos tributários relativos as contribuições sociais - abstraindo-se da questão "para a Seguridade Social constituir seus créditos" - e ficarmos tão somente no plano da aplicação das normas jurídicas?

A esta indagação não tenho a menor dúvida em apontar o Código Tributário Nacional; a uma porque em consonância com a Lei Maior; a duas porque hierarquicamente superior a Lei n. 8.212/91; a três porque falta a referida lei ordinária competência para tratar da matéria relativo a decadência e prescrição.



A verdade é que, como limitações do legislador ordinário, as normas gerais não podem tomar-se como regras didáticas, porque são comandos dirigidos ao legislador em benefício do contribuinte, mesmo quando simplesmente conceituam uma figura jurídica de modo diverso de como é definida pela doutrina predominante.

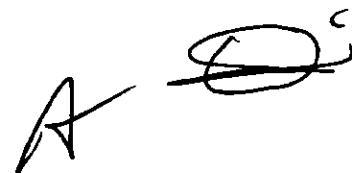
As contribuições sociais, espécies tributárias, por constituírem receitas derivadas, compulsórias e consubstanciarem princípios peculiares ao regime jurídico dos tributos, sujeitam-se às normas gerais estabelecidas por lei complementar, razão pela qual, por força da remissão do art. 149 da Carta Magna, estão adstritas ao Código Tributário Nacional, não podendo, portanto, lei ordinária fixar prazo decadencial diferente dos estabelecidos nos arts. 150, § 4º. e 173 do CTN.

Neste diapasão, a jurisprudência do Poder Judiciário vem declarando a inconstitucionalidade do “caput” do art. 45, da Lei 8.212/91, por invadir área reservada à lei complementar, conforme se pode verificar da Arguição de Inconstitucionalidade n. 63.912, incidente no AI n. 2000.04.01.092228-3/PR, cuja ementa restou assim vazada:

“Arguição de Inconstitucionalidade. CAPUT do art. 45 da Lei n. 8.212/91.

É inconstitucional o caput do artigo 45 da Lei n. 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos para que a Seguridade Social apure e constitua seus créditos, por invadir área reservada à lei complementar, vulnerando, dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal”.

Mais recentemente (agosto de 2007), o Supremo Tribunal Federal, ao negar seguimento ao Recurso Extraordinário n. 552.710-7-SC proposto pela União, sepultou de vez a pretensão da Fazenda Nacional em ver estendido o prazo decadencial para o fisco constituir crédito da Seguridade Social com regência nos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, ao argumento de que os referidos dispositivos estão em desarmonia com a Constituição Federal, ante a circunstância

Handwritten signature and initials, possibly 'A' and 'D', in black ink.

de não terem sido veiculados por lei complementar, conforme se depreende da ementa abaixo:

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PRAZOS DECADENCIAL E PRESCRICIONAL – REGÊNCIA – ARTIGOS 45 E 46 DA LEI N. 8.212/91 – DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELA CORTE DE ORIGEM – HARMONIA COM A CONSTITUIÇÃO FEDERAL – PRECEDENTES – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – NEGATIVA DE SEGUIMENTO”.

Em vista das decisões acima, embora com efeitos apenas em relação às partes que integraram a lide, tenho o mesmo entendimento, com a ressalva de ficar aqui consignado que não se trata de análise da constitucionalidade do art. 45 da Lei 8.212/91, matéria esta de reserva absoluta do Supremo Tribunal Federal, mas sim da aplicação de dispositivo do Código Tributário Nacional que se sobrepõe a qualquer outra prevista em lei ordinária, principalmente a que trata das hipóteses de prescrição e decadência, por ser de reserva absoluta de Lei Complementar (CF, art. 146, inciso III, alínea b) conforme já acima explicitado, independentemente tenha a referida lei sido expungida ou não do nosso ordenamento jurídico, porquanto inadmissível aplicá-la em detrimento de normas superiores plenamente em vigor.

Dessa forma, não tenho como deixar de acolher os argumentos despendidos pela Contribuinte para declarar decadentes as exigências consubstanciadas nos Autos de Infrações com fatos geradores ocorridos até o mês de março de 1992.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 08 de novembro de 2007.


VALMIR SANDRI


VOTO VENCEDOR

Conselheiro CAIO MARCOS CANDIDO, Redator Designado

Os membros desta E. Câmara, por maioria de votos, resolveu acolher a preliminar de decadência suscitada pelo Conselheiro Relator, para cancelar as exigências dos fatos geradores até março de 1992, vencido o Conselheiro Antonio José Praga de Souza que não acolhia a preliminar, e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso de ofício, tendo sido vencido o Conselheiro Valmir Sandri (Relator) e José Ricardo da Silva, que negavam provimento ao recurso. Em face do quê fui designado para redigir o voto vencedor.

A presente autuação teve origem na constatação da fiscalização de que a recorrente teria omitido receita, tendo em vista que não justificou a transação que teria dado origem aos cheques emitidos em favor de Jorge Luiz Conceição e em nome de suas incorporadas, no ano de 1992, bem como não ter comprovado, mediante documentação, a respectiva escritura contábil, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal, fls. 14.

A matéria a ser analisada neste voto vencedor dá conta da possibilidade de se tributar a omissão de receitas pela falta de contabilização de pagamentos efetuados, antes da edição do artigo 40 da Lei nº 9.430/1996.

Assim se manifestou o Conselheiro Relator sobre o tema em seu voto que restou vencido:

Apesar de ter acompanhado o antigo Relator desse processo pela diligencia, entendia, como continuo entendo que tal providencia era dispicienda para o deslinde da questão, eis que comungo integralmente com os argumentos despendidos na decisão recorrida para cancelar as exigências, no sentido de que a presunção de omissão de receitas a partir da não escrituração de pagamentos, só passou a constituir hipótese para a autuação a partir da Lei n. 9.430/96, cujo artigo 40 previu esta possibilidade.

De fato, até o advento da Lei 9.430/96, não havia previsão legal para a presunção de omissão de receitas a partir da não escrituração de

pagamentos, como havia, por exemplo, para o saldo credor de caixa e a manutenção no passivo de obrigações já pagas, previstas no parágrafo 2º. do art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/77 (art. 180 do RIR/80).

A verdade é que a presunção legal de omissão de receitas na hipótese da não escrituração de pagamentos surgiu tão somente a partir da Lei n. 9.430/96, por intermédio do art. 4º e, portanto, até ali havia apenas uma probabilidade de omissão de receitas, cabendo neste caso ao fisco provar que as receitas foram ganhas e não oferecidas a tributação.

Não subsiste a afirmativa de que tais fatos só constituiriam presunção de omissão de receitas, a partir da edição do artigo 40 da Lei nº 9.430/1996, sendo portanto ilegal sua aplicação para fatos geradores anteriores a 01 de janeiro de 1997.

A recorrente emitiu cheques para beneficiar uma pessoa física e pessoas jurídicas sem justificar a origem dos mesmos, nem indicar a operação que lhes deu causa, promovendo a transferência de parcela de seu patrimônio a terceiros, sem o respectivo lastro documental.

O artigo 40 da Lei nº 9.430/1996 apenas especificou presunção de omissão de receitas já incluída na regra geral de presunção de receitas simples. Neste sentido peço vênias para reproduzir estudo e voto da Conselheira Sandra Maria Faroni no julgamento do recurso nº 120.034, que deu origem ao Acórdão nº 101- 93.384:

Não prospera a alegação de que a tributação a título de omissão de receita fere o princípio da legalidade e da tipicidade cerrada. Ao determinar a lei que a base de cálculo do imposto é obtida a partir do lucro líquido do exercício apurado de acordo com a legislação comercial (art. 172 do RIR/1980), que a contabilidade deve abranger todas as operações do contribuinte (art. 157, § 1º), que a receita bruta (ponto de partida para o lucro líquido) compreende o produto das vendas de bens e o preço dos serviços prestados (art. 179), ficou perfeitamente tipificado que a omissão de receita caracteriza infração à legislação que trata da determinação do tributo.

Cabe ao Fisco, efetivamente, a produção da prova primária da ocorrência do fato – omissão de receita. Todavia, não há exigência de que essa prova deva ser direta ou, se indireta, por presunção legal.

A lei processual tributária não dispõe expressamente sobre os meios de prova . Aplica-se, subsidiariamente, o art. 332 do CPC, que diz : Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa”

A seu turno, o Art. 136 do Código Civil dispõe que:

Os atos jurídicos, a que a lei não imponha forma especial, poderão provar-se mediante:

(...)

V- presunção;

(...)

Não há, pois, limitações referentes às provas que podem ser produzidas no processo administrativo. Predominam a prova documental, a prova pericial e a prova indireta (indícios e presunções). A prova indireta é plenamente aceitável, não estando restrita à presunção legal. Nesta, apenas há a inversão do ônus da prova (desde que não se trate de presunção absoluta).

A presunção simples é o ponto de chegada de um processo mental, o resultado do processo intelectual que tem como ponto de partida determinadas provas ditas indiciárias. Sua utilização no processo administrativo fiscal justifica-se pela falta de colaboração do sujeito passivo (ocorre uma relação de tensão entre a administração que, aplicando a lei de ofício deve arrecadar o tributo devido e, para tanto, precisa apurar a ocorrência do fato gerador, e o administrado, que tem eu patrimônio atingido pelo poder arrecadatório do Estado).

Sobre as presunções, discorre Paulo Celso B. Bonilha (in “Da Prova no Processo Administrativo Tributário”, Dialética, 1997):

Assim, no julgamento, o indício que leva à presunção da ocorrência do fato gerador ocultado (fato desconhecido) será apreciado no conjunto probatório que fundamenta a pretensão fiscal. Somente com a convicção da presunção é que a autoridade julgadora admitirá a validade e procedência do lançamento”.

(...)

A propósito, ensina Tulio Rosenbuj que a aplicação das presunções simples deve reunir os requisitos de seriedade, precisão e concordância. Seriedade quanto à necessidade de um nexo evidente entre o fato conhecido e sua consequência; precisão quanto à idoneidade do fato conhecido, e concordância a respeito da relação entre os fatos para se chegar à conclusão que se pretende demonstrar, cercada de absoluta certeza.

A alegação de que a figura normativa que daria embasamento à omissão de compra como sendo omissão de receita só surgiu com o RIR/1994 não tem qualquer relevância.

Como esclarece Alfredo Augusto Becker,

A praticabilidade e a certeza da incidência das regras jurídicas tributárias sempre induziu e, cada vez mais, induz o legislador a escolher, como elementos integrantes da hipótese de incidência,

signos econômicos (fatos econômicos) ou signos jurídicos (fatos jurídicos) cuja existência faz presumir a existência de determinado gênero e espécie de renda ou de capital

As presunções legais, normalmente, se originam de presunções simples que, consagradas pela jurisprudência, são trazidas para o direito positivo pelo legislador, transformando-se em presunções legais relativas, a inverter o ônus da prova, ou em regra dispositiva de direito substantivo (presunção legal absoluta, que não admite prova em contrário).

O mesmo autor ensina:

A pesquisa histórica da evolução de muitas regras jurídicas de direito substantivo revela que inicialmente eram presunções simples (praesumptiones hominis), mais tarde tornaram-se presunções legais (praesumptiones juris) e, finalmente atingem o último estágio, convertendo-se em regras jurídicas dispositivas de direito substantivo. Já no ano de 1890, RAMPONI observara esse fenômeno de metamorfose da presunção em regra jurídica de direito substantivo: "As presunções legais têm verdadeiramente uma história. Começa por ser simples conjectura; penetra na consciência do juiz que lhe sente a relevância; pouco a pouco, quase insensivelmente, adquire terreno e torna-se padrão de toda a jurisprudência; e agora não precisa mais que um passo para se fazer penetrar na consciência do legislador que a formula e sanciona. Mas aquele conceito jurídico, que vinha se desenvolvendo pouco a pouco, de simples conjectura de homem até a presunção de lei, continua ainda seu movimento evolutivo. Adquire um domínio sempre mais forte na consciência do jurista, do magistrado, do legislador, e acaba perdendo sua veste de presunção e afirmando-se diretamente como um princípio, como uma norma imperativa.

As regras dos artigos 180 e 181 do RIR/1980, por exemplo, tiveram essa gênese. Começaram por conjecturas dos fiscais de que passivo fictício, saldo credor de caixa, suprimentos de caixa por sócio, etc. representavam omissão de receitas, os aprofundamentos das fiscalizações foram confirmando suas conjecturas, foram se configurando como padrão de jurisprudência e acabaram se tornando presunção legal relativa com o Decreto-lei 1.598/77. Note-se que muito antes da edição desse diploma legal aqueles fatos (passivo fictício, saldo credor de caixa, fornecimento de recursos à empresa por sócio, acionista controlador, titular, sem justificação da origem) já davam origem ao lançamento do imposto, sendo a matéria sedimentada na jurisprudência. Veja-se que em 1970 a Coordenação de Tributação já emitiu ato normativo sobre o tratamento passível de ser adotado quanto às importâncias tributada em poder da pessoa jurídica como passivo fictício (Parecer Normativo 214/70). O mesmo ocorreu com os suprimentos de caixa, conforme se verifica pelo comentário de Noé Winkler²:

O elenco das presunções legais – omissão de receitas- foi acrescido com outra matéria sedimentada, pela jurisprudência, traduzida no fornecimento de recursos à empresa, sem justificação de sua origem, por sócios, titulares, acionistas ou controladores. Assunto que se apresenta sob vários enfoques, notadamente com a forma de

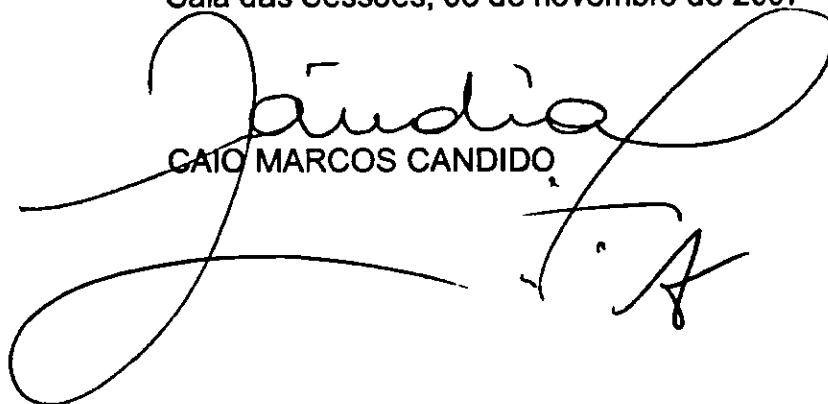
empréstimos, depósitos bancários e numerário para aumento de capital. Esse tipo de evasão chega a ser usual, largamente praticada nas vendas à vista, nas empresas de médio e pequeno porte, fechadas, controladas por reduzido grupo, especialmente quando familiar.

(...)

A prática dessa fraude chegou a tal generalidade, que o seu acerto fiscal em determinada ocasião deixou em pânico as classes empresariais. Daí, em 1946, ter o Ministro da Fazenda feito expedir Circular (nº 18, de 9 de maio), pela qual, atendendo aos apelos das associações comerciais, dava-se em prazo de seis meses para pagamento sem multa do imposto incidente sobre os suprimentos de proveniência suscetível de não ser comprovada.

O mesmo entendimento se aplica à presunção legal ora discutida. A transferência de parte do patrimônio da recorrente sem que fosse apontada sua origem é suficiente para imputar-lhe a omissão de receita, sendo esta, no entanto, relativa. Não havendo sido produzida a prova em contrário, a imputação de receita omitida se confirma, devendo, por consequência ser confirmado o lançamento.

Sala das Sessões, 08 de novembro de 2007


CAIO MARCOS CANDIDO