



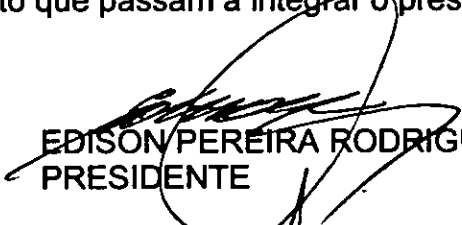
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10768.015798/99-15
Recurso n.º : 132.950
Matéria: : IRPJ E OUTROS - EXS: DE 1991 e 1992
Recorrente : UAP INTERNATIONAL DO BRASIL EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A.
Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro – RJ.
Sessão de : 04 de novembro de 2003
Acórdão n.º : 101-94.414

Negócio Jurídico – Venda e Compra – A aquisição de bem ou direito, por valor com ágio, para impedir a variação da moeda, necessita de prova robusta de que tal não foi contrato e pago.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por UAP INTERNATIONAL DO BRASIL EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


CELSON ALVES FEITOSA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 MAR 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: VALMIR SANDRI, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL, PAULO ROBERTO CORTEZ e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

Recurso nr. : 132.950
Recorrente : UAP INTERNATIONAL DO BRASIL EMPREENDIMENTOS E
PARTICIPAÇÕES S.A.

RELATÓRIO

Este processo recebeu, por transferência, parte do crédito tributário mantida na decisão de primeira instância relativamente ao Processo nº 10305.000.366/96-97.

Contra a empresa acima identificada foram lavrados os seguintes Autos de Infração, por meio dos quais são exigidas as importâncias citadas:

- IRPJ – 10.095.808,81 UFIR, mais acréscimos legais, além de multa por entrega após o prazo da DIRPJ, no montante de 836,03 UFIR;

- IR Fonte – 405.675,82 UFIR, mais acréscimos legais;

- Contribuição Social – 2.377.195,03 UFIR, mais acréscimos legais.

As exigências, relativas aos período-base de 1991 a 1994, decorreram de fiscalização levada a efeito na contribuinte, quando foi constatado que:

- a interessada adquiriu, em 03/06/1986, as ações de emissão da Companhia União Continental de Seguros, atualmente denominada UAP Seguros Brasil S/A, de propriedade da Preservatrice Fonciere Assurances Tiard, no valor de FF 45.000.000,00;
- o preço acordado, que era superior ao valor patrimonial contábil, foi pago parcialmente no ato (FF 23.673.186,00), sendo que o restante, ou seja, FF 21.326.814,00, por ter sido pago apenas em 1995 (por meio de cessão de crédito), gerou por quase nove anos **correção cambial passiva** que reduziu o lucro tributável apurado no período.

Assim, as exigências decorreram de **glosa da despesa financeira respectiva**. Foi, ainda, glosada a **compensação indevida de prejuízos fiscais apurados**, em decorrência das reversões de prejuízos após o lançamento da infração mencionada.

Na impugnação, a autuada contestou a autuação, afirmando que **não cabe ao Fisco julgar a razoabilidade da fixação do preço e da forma de pagamento de suas obrigações**.

Informou, ainda, que entregou a sua declaração em 29/05/1991, tempestivamente, porque houve prorrogação de prazo determinada pelo Fisco.

Na decisão recorrida (fls. 209/227), o julgador singular declarou o lançamento procedente em parte.

Julgou improcedentes os lançamentos relativos ao IR Fonte e à Contribuição Social sobre o Lucro, assim como a multa por entrega fora de prazo da declaração.

Manteve, todavia, a exigência do IRPJ sobre a despesa considerada desnecessária.

O recurso voluntário está anexado às fls. 06/21. Por meio dele, a autuada apresenta as seguintes alegações:

- que a Auditora Fiscal insurgiu-se contra o fato da Recorrente, ao adquirir em 3 de junho de 1986 as ações de emissão da Companhia União Continental de Seguros, atualmente UAP Seguros Brasil S/A, de propriedade da Preservatrice Foncière Assurances TIARD (Preservatrice), ter aceito pagar **FF 45.000.000,00**, valor superior ao patrimonial contábil, o que, conseqüentemente, **gerou ágio**, por força do disposto na Lei nº 6.404/76;
- que insurgiu-se, ainda, a Autuante contra o fato de a Recorrente haver pago apenas parte do preço, **FF 23.673.186,00**, restando um saldo a pagar de **FF 21.326.814,00**, gerando uma dívida cambial que acarreta a correção cambial passiva, que, por sua vez, causara grande diminuição do resultado fiscal da interessada;
- que, ainda de acordo com o Termo lavrado pela Autuante, a mencionada compra e venda de ações, por tratar-se de capital estrangeiro, **foi submetida ao Banco Central** para efeitos de autorização do pagamento do preço em moeda estrangeira, o que só foi parcialmente concedido (**FF 23.673.186,00**) sendo que o saldo restante (**no valor de FF 21.326.814,00**) careceu de autorização do BACEN;
- que, diante da recusa do BACEN, a interessada não teria feito mais nenhum esforço no sentido de saldar a dívida, embora pudesse ter feito depósito em conta no Banco Francês e Brasileiro (como já havia feito para saldar parte da primeira parcela), nem recorreu da decisão do BACEN. Tampouco a credora cobrou;
- que, ainda segundo a autuante, tal negociação, com ágio tão elevado e com as características supra descritas, **configurava, no mínimo, uma liberalidade da Recorrente**, que concordou em pagar praticamente o dobro do que valia a participação societária, o que levou à glosa da parcela da correção cambial contabilizada como despesa que excedeu, nos anos de 1990 a 1994, à correção monetária do ágio registrado no Ativo Permanente, além de originar compensação indevida de prejuízos;
- que, todavia, os fatos que redundaram na lavratura do presente Auto de Infração podem ser assim resumidos:
 - em **03/06/1986**, adquiriu, através de Contrato de Compra e Venda, 303.701 ações ordinárias nominativas de emissão da Companhia União Continental de Seguros (atual UAP Seguros Brasil S/A), pelo preço total de **FF 45.000.000,00**, pagável parte à vista (**FF 23.673.186,00**) e o saldo

(FF 21.326.814,00) quando do recebimento da autorização do Banco Central do Brasil para sua remessa;

- por ser a vendedora das ações **uma investidora estrangeira, com certificado de registro emitido pelo Banco Central** e considerando-se as peculiaridades da legislação cambial (não fiscal) vigente à época, a sociedade emissora das ações **protocolou carta junto ao Banco Central em 03/09/1986 (anexo 4 à impugnação)**, relatando o pagamento feito e solicitando autorização para pagar o saldo do preço (FF 21.326.814,00);

- o procedimento adotado pelo Banco Central nas transferências (retorno de capital) à época e aplicável ao caso em questão pode ser assim resumido:

1. em conformidade com o Contrato de Compra e Venda de Ações, do preço total de FF 45.000.000,00, a primeira parcela, no valor de FF 23.673.186,00, foi paga em 23.07.86;

2. os FF 20.114.561,66 referentes a 84,977% das ações da Preservatrice na UAP Seguros Brasil, correspondente ao capital estrangeiro registrado pelo Banco Central, foram remetidos àquela empresa, independentemente de autorização do BACEN, sem pagamento de nenhum imposto brasileiro. A diferença, ou seja, FF 3.558.624,34, correspondentes aos 15,03222% do capital não registrado no Banco Central, foi depositada na conta corrente da Preservatrice no Banco Francês e Brasileiro no Rio de Janeiro;

3. a parcela da mais-valia (capital gain), ou seja, a parcela do preço excedente ao valor registrado como capital estrangeiro no Banco Central (84,977% de FF 21.326.814,00, isto é, FF 18.120.940,40), **dependia de autorização do Banco Central do Brasil para ser remetida;**

- em 03/09/86 foi apresentado ao BACEN o pedido de autorização para remessa dos referidos FF 18.120.940,40 (Segunda parcela do preço de venda das ações da Preservatrice), **mas o BACEN exigiu a apresentação de um laudo de avaliação comprobatório de que o preço de venda em moeda nacional das ações de emissão da UAP Seguros Brasil S/A correspondiam ao valor contratado;**

- o laudo de avaliação preparado pela Price Waterhouse em 15.08.86 indicou um preço por ação de Cz\$ 357,02, superior ao preço pago à Preservatrice, de Cz\$ 297,60 por ação. Portanto, foram preenchidos os requisitos necessários à obtenção da autorização de remessa;

- em 08/12/87, através dos Certificados de Autorização para Remessa nºs 355/123 e 356/0042 (anexo 6 à impugnação), o Banco central autorizou a remessa de mais FF 197.607,47 e FF 2.264,87;

- diante da relutância do Banco Central em aprovar a remessa da totalidade da parcela devida do preço, em decorrência da situação cambial do Brasil à época (inclusive renegociação de dívida externa), a **Recorrente foi obrigada a contabilizar o saldo da dívida em seu passivo, passando a corrigi-lo de acordo com a lei, ou seja, pela correção cambial;**

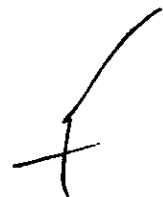
- que é inacreditável e inédito na área fiscal que a decisão de primeira instância desconsidere as negociações entre as partes e o laudo de avaliação lavrado por uma das mais respeitadas empresas do ramo no

munho, para afirmar **que as ações não valiam o preço pago pela Recorrente, e que esta praticou ato de mera liberalidade ao contratar o preço pactuado;**

- que a decisão de primeira instância esconde-se através de subterfúgios, ao mencionar a **falta de comprovação do "ágio"**, quando, na realidade, quer dizer que não aceita que o preço das ações possa ser determinado pelas partes envolvidas em valor distinto do respectivo valor do patrimônio líquido contábil;
- que a única coisa que a lei fiscal determina (art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77, baseado no art. 248 da Lei nº 6.404/76) é que o investimento em controladas ou coligadas deve ser feito através **do método da equivalência patrimonial**, pelo qual o investidor (Recorrente), ao adquirir as ações da controlada/coligada (Cia União Continental de Seguros), deve desdobrar o preço (custo de aquisição) em valor de Patrimônio Líquido da controlada/coligada e a diferença como ágio ou deságio, devendo, ainda, especificar o fundamento desse ágio ou deságio;
- que, a teor do § 2º do art. 259 do RIR/94 (que transcreve), bem como da Exposição de Motivos do Ministro da Fazenda ao Decreto-lei nº 1.598/77 (que também traz à colação), o fundamento do ágio ou deságio nada tem a ver com razoabilidade (mérito) do preço pactuado;
- **que, no caso em pauta, a despesa glosada não é decorrente de amortização de ágio ou deságio, mas apenas da correção monetária obrigatória por lei, aplicável a todo o Ativo Permanente;**
- que a correção monetária do ativo é variação monetária ativa, não passiva;
- que a decisão de primeira instância confunde os fatos, porque a compra e venda das ações provocou a contabilização, via equivalência patrimonial, de um ágio, no sentido jurídico;
- que o laudo da Price Waterhouse avaliou as ações (preço de mercado) em R\$ 357,02, mas a Recorrente pagou R\$ 297,60 por ação, valor este, no entanto, superior ao valor patrimonial contábil, daí a obrigação de contabilização de ágio;
- que a diferença entre valor de mercado (trabalho da Price Waterhouse) e o custo de aquisição não é ágio/deságio para efeitos do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77;
- que, de acordo com o § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77, quem determina o fundamento do ágio/deságio é o contribuinte, não o Fisco;
- que em momento algum os auditores da Recorrente colocaram em dúvida a pertinência do valor por ela devido;
- que o fato de o BACEN não ter autorizado a remessa da parcela restante não significa que a Recorrente foi exonerada o pagamento da dívida;

- que, portanto, não há como glosar o registro da dívida em questão e da conseqüente variação cambial da mesma, sob o fundamento de tratar-se de despesa desnecessária;
- que todo o procedimento fiscal está calcado numa intolerável inversão do ônus da prova, pois as Autoridades Fazendárias passaram por cima dos documentos apresentados pela Recorrente;
- que, somando-se a todos os equívocos, prevalece ainda o erro cometido pelo Fiscal Autuante e prestigiado pelo julgador monocrático por ocasião do cálculo da correção monetária do ágio contabilizado no Ativo Permanente (ações da UAP Seguros) da Recorrente, ao deixar de considerar a correção determinada pelo art. 3º da Lei nº 8.200/91 (diferença IPC/BTNF);
- que, para esclarecer tais erros, a Recorrente elaborou um relatório devidamente revisado por seus auditores externos (fls. 69/112), refazendo os Mapas de Apuração do IRPJ e explicitando os procedimentos contábeis para contabilização em conta especial – correção monetária da diferença IPC/BTNF.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA, Relator.

O recurso é tempestivo, com notícia de liminar em razão da exigência de instância, depois substituída por arrolamento de bens.

Conforme consta dos autos, este decorre de desmembramento do primitivo, em razão de parcial provimento pelo órgão julgador de primeira instância, portanto composto de peças por cópias eletrostáticas.

Como decorrência, inúmeros documentos referidos pelo Fisco em sua peça de acusação encontram-se ausentes nestes autos, especialmente aquelas envolvendo o processo que tramitou perante o Banco Central do Brasil, bem como os laudos de auditoria.

Em que pese isso, analisando a acusação e a decisão sob ataque, entendo que a matéria pode ser julgada, pelo que submeto antes à apreciação da Câmara, tal proposta, ao invés de baixar os autos em diligência para a juntada das peças apontadas.

À fls. 209 consta como ementa do julgado o seguinte:

“ Despesa Desnecessária – Não logrando o contribuinte esclarecer a necessidade de pagamento de ágio na aquisição de investimento, é de se manter a glosa da despesa financeira incorrida em face deste pagamento”.

Por sua vez o auto de infração registra a seguinte acusação:

“ 1- relativo ao imposto de renda pessoa jurídica

1.1. Glosa de despesa financeira – valor apurado conforme Termo de Constatação de fls. 43/68.

Enquadramento legal: arts. 157 e § 1º; 191 e §§; 253, § 1º; 387, inciso I do RIR/80. Arts. 197, parágrafo único; 242 e §§, 318, inciso I; 320, do RIR/94”.

No Termo de Constatação de Irregularidade (fls. 174/180), afirma o Fisco que :

“Por todo o exposto, consideramos não comprovado os fundamentos do ágio na compra da participação societária na União Continental de Seguros”,

para depois continuar:

"A negociação da participação societária da Preservatrice Foncière Assurance Tiard na União Continental de Seguros, com ágio tão elevado, e com as características como já descritas, configura, na melhor das hipóteses, mera liberalidade da empresa compradora, que concorda em pagar praticamente o dobro do que vale a participação adquirida",

após finalizando:

"A matéria tributável foi apurada comparando-se a correção cambial passiva da conta que registra a dívida, no passivo, com a correção monetária da conta do ágio registrada no ativo permanente, sendo o excedente o valor a tributar, conforme demonstrativos a seguir (fls. 43 a 68), tendo como capitulação legal os artigos 157 parágrafo primeiro, 191, 192, 197 e 387 inciso I do RIR/80, e artigos 197 parágrafo único, 320, 242, 243, 247 e 195 do RIR/94".

A decisão recorrida encontra-se, no que importa para o deslinde da questão, fundamentada no seguinte:

" A dedutibilidade das despesas está condicionada à observância de quatro regras básicas.

- não constituírem inversões de capital;
- serem necessárias;
- estarem devidamente comprovadas e escrituradas; e
- serem debitadas no período-base competente.

No caso em tela, questiona-se se a despesa de variação cambial era necessária. A princípio, o fato de existir uma dívida em moeda estrangeira justifica o seu lançamento contábil. Inclusive, a legislação fiscal estabelece que as receitas e despesas financeiras e as variações monetárias, assim consideradas as variações cambiais e as correções monetárias de acordo com os arts. 253 e 254 do RIR/80, fazem parte do lucro operacional, sendo **dedutíveis** as despesas, desde que registradas observando o regime de competência.

Constata-se que a lei não estabelece prazos, ou seja, a dedutibilidade da atualização da obrigação permanece até o momento em que ela (obrigação) venha a ser quitada. Assim, para análise do feito, é irrelevante o fato de que a dívida contraída pela interessada ao adquirir as ações de emissão da Companhia União Continental de Seguros, atual UAP Seguros do Brasil, não tenha sido honrada de imediato.

Ainda que o prazo de quitação tenha sido longo (quase nove anos), não haja evidência nos autos de que no decorrer dos anos a credora (Preservatrice) tenha cobrado a dívida e que a falta de pagamento não desse margem à exigência de multa e juros, esta "postura nada

comercial da empresas envolvidas", como afirmou a autoridade, não tem o condão de, por si só, justificar a glosa efetuada.

É também irrelevante, para o deslinde da questão, o fato de que apenas parte do capital estrangeiro estaria registrado no Banco Central. Como também que a autorização para remessa não teria ocorrido pelos motivos apresentados pela interessada (dificuldades cambiais do país à época e a renegociação da dívida externa então em curso), embora o Banco Central tenha fundamentado a sua decisão em análises técnicas específicas, ou seja, o preço arbitrado para venda das ações estaria muito acima daquele que ele havia determinado (fls. 316/318).

É indiscutível que a lei não autoriza o Fisco a julgar as "business decisions" dos contribuintes, de verificar a razoabilidade da fixação do preço de suas operações, como também o forma e prazo de liquidação de suas obrigações. Por outro lado, a Administração tem o dever de zelar pelo interesse da Fazenda Nacional, o que significa dizer que deve coibir as liberalidades por eles praticadas, quando delas resultar prejuízos para o Fisco."

Por entender a decisão, após todo o esposado, que não havia a Recorrente comprovado os motivos do ágio, por isso não existindo fundamento econômico que justificasse o seu pagamento, a conclusão foi a de que houve **"mera liberalidade da interessada"**, daí porque correto se apresentava o procedimento da fiscalização em glosar a diferença entre a variação passiva da conta que registrava a dívida e a correção monetária da conta do ágio registrada no ativo permanente, para os períodos não alcançados pela decadência, pois a despesa não era necessária, em violação ao disposto no art. 191 do RIR/80".

Assim, dos pressuposto de legalidade das despesas, elencados pelo órgão de julgamento primeiro:

- não constituírem inversões de capital;
- **serem necessárias;**
- estarem devidamente comprovadas e escrituradas; e
- serem debitadas no período-base competente,

portanto, não atendida a necessidade, o que justificava o lançamento.

O Fisco, quando do lançamento (fls. 176), afirmou que tudo se dava em razão dos fortes indícios de que a dedução era indevida na apuração do resultado da UAP.

Emerge do que foi exposto, que não está sob ataque o negócio realizado, tendo fixado o julgador que :

- a) as variações cambiais eram dedutíveis como despesas, nos termos dos artigos 253 e 254 do RIR/80;
- b) ser irrelevante o longo prazo para pagamento do devido;
- c) sem significado maior se apresentava o fato de que não provado pelo sujeito passivo que tenha havido cobrança da dívida, bem como a ausência de incidência de juros e multas;

d) não ter relevância para o caso o fato de estar registrado, no Banco Central, tão só parte do capital estrangeiro, bem como o argumento de que dificuldades cambiais ou mesmo o fato de que o preço arbitrado estaria maior do que por ele estabelecido;

e) não caber ao Fisco, por falta de previsão legal, julgar as "business decisions", preço das operações de compra e venda, forma e prazo de liquidação de obrigações;

f) que sendo despesa dedutível a variação cambial, só a ilegitimidade da compra e venda das ações tornariam a glosa viável: (Assim, partindo da premissa que a variação é uma despesa dedutível a sua glosa só seria justificável se a operação que lhe deu origem, no caso a compra de ações, pudesse ser legitimamente questionada". - fls. 899)

Assim posto o tema, começando pela frase em destaque segundo o elencado "f", vejo então, de duas uma: i) a compra e venda se apresenta atingida por ilicitude; decorrendo daí a legitimidade da glosa; ou ii) a compra e venda, considerado o posto sob letras "a" a "e", se apresenta sem mácula, sendo ilegítima a glosa.

O Fisco às fls. 222, concluiu, depois de todo o exposto, **que o ágio não foi devidamente justificado**, pois: i) sem laudo de avaliação, não servindo o laudo da Prece Waterhouse (fls. 297/304) já que as informações referentes a valores extra-contábeis da carteira de imóveis, carteira de prêmios e da Carta Patente, somente foram prestadas em 17.07.86; 31.07.86; e 15.08.86, sendo que o contrato com a vendedora das ações data de 03.06.86; ii) ter o próprio Banco Central entendido inconsistente o laudo da Price, pois que a avaliação extra contábil dos imóveis em 28.02.1986 utilizara preços divulgados em 05/86. Daí a glosa.

Como visto, das razões tomados como indícios pelo Fisco em sua manifestação de encerramento do lançamento de ofício, só os fatos, por último apontados no parágrafo anterior, justificam a glosa. Contudo, tomando a frase em destaque, linhas atrás, também é sua a afirmação de que glosa só seria possível: *se a operação que lhe deu origem, no caso a compra de ações, pudesse ser legitimamente questionada". - fls. 899*, resta resolver: a operação que deu origem, no caso a compra e venda de ações, pode ser legitimamente questionada?

A decisão recorrida em todo o seu discurso, não questiona a operação de venda e compra, afirmando ser irrelevante o elencado sob as letras "a" a "f". Se a venda e compra das ações não pode ser questionada, o que importa em : acordo, preço e objeto, resta evidente então que também a glosa se apresenta incoerente.

Ademais, penso ainda que se é a venda e compra que dá origem, causa, e motivo, tendo ocorrido ela em 1986, quando do lançamento, atingido o direito pela decadência.

A variação cambial tomada como despesa não é causa, mas consequência do negócio.

Por outro lado há notícia de que os fatos foram informados desde o primeiro momento aos órgãos competentes, em especial ao Banco Central, enquanto que a variação cambial foi lançada nos livros da Recorrente.

O negócio realizado ainda por ocasião da cessão de crédito também não foi demonstrado não tenha acontecido, sendo certo que o ônus da prova é do Fisco, o qual não pode se contentar com indícios para tributar.

Sobre o ônus da prova, em artigo lido recentemente, passo a expor.

O código de processo civil estabelece como regra que o ônus da prova recai sobre aquele que alega e, dependendo da postura do réu, em razão dos fatos constitutivos trazidos pelo autor, as alegações feitas na inicial podem ser ou não objeto de prova. Então, não será ônus do autor comprovar fatos por ele alegados e não contestados pelo réu. Só lhe cabe o encargo se contra os fatos constitutivos de seu direito apresentar outros impeditivos, modificativos ou extintivos.

Agiu diferentemente o Código Tributário Nacional na distribuição de ônus da prova nos lançamentos de ofício. Nestes casos caberá ao Fisco o ônus da comprovação dos fatos constitutivos do direito de efetuar o lançamento (artigo 149, inciso IV). Ao Fisco que cabe o ônus da falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória. Cabe a comprovação ao Fisco, o qual não só tem o poder de efetuar de ofício o lançamento, como também cumprir com o seu dever.

Voltando ao Código Tributário Nacional, o lançamento poderá ser objeto de contestação pela impugnação do sujeito passivo. É este o momento em que o contribuinte, inconformado com o lançamento, poderá opor ao Fisco a alegação de um fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito alega ter; cabendo, ao Impugnante, logicamente, a devida comprovação de todos estes fatos trazidos na impugnação, sob pena de serem considerados não alegados.

Estabelece o Código de Processo Civil:

Art. 333 – O ônus da prova incumbe:

- I. ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;
 - II. ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.
- (...)

O ônus que recai sobre o contribuinte é o de fazer prova positiva direta ou indireta das suas alegações. Se o Fisco, de alguma maneira não aceita esta prova, cabe-lhe mostrar os fatos que possam inutilizar a do Impugnante e nunca exigir que o próprio sujeito passivo tenha que produzir a prova de que o passível fato que poria abaixo a impugnação não ocorreu. Seria uma excessiva carga probatória sobre o contribuinte que o ordenamento jurídico não permite.

Cândido Rangel Dinamarco, com respeito ao tema assim se posiciona quanto à carga probatória excessiva imposta a uma das partes (CPC, art. 333, § único, inciso II):

“ Mas se é ineficaz a inversão exagerada mesmo quando resultante de ato voluntário de pessoas maiores e capazes (CPC, art. 333, § único, inciso II), com mais fortes razões sua imposição por decisão do juiz não poderá ser eficaz quando for além do razoável e chegar ao ponto de tornar excessivamente difícil ao fornecedor o exercício de sua ampla defesa e conseqüentemente comprometeriam a superior promessa de dar tutela jurisdicional a quem tiver razão (acesso à justiça)”

(grifos originais) (Instituições de Direita Processual Civil, 2ª. ed., vol. III, página 80 – Malheiros Editores)

A norma do Código de Processo Civil mencionada pelo professor assim diz:

“Art. 333 – (...)

(...)

Parágrafo único – É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:

I. – recair sobre direito indisponível da parte;

II. tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito”.

O contribuinte fez a prova, positiva, sendo que seria demasiado exigir mais do que fez. A pretensão deduzida no julgado sob ataque é excessiva.

Por fim, resta ainda enfocar o tema sob o primado do indício em matéria tributária, no sentido ser ele ou não suficiente para tributar, considerando ser ele ainda menos que a presunção.

Quanto aos indícios, há quem os identifique com a presunção, sendo o indício o fato conhecido e a presunção seu efeito. Porém, em nossa ótica, os indícios são circunstâncias e acontecimentos que, sem fazer parte do fato a julgar, permitem um raciocínio sobre um acontecimento que provavelmente pertence ao fato. Entretanto, raras vezes é possível um raciocínio seguro, e o intérprete é obrigado a se contentar com uma determinada suposição, a qual mesmo tendo uma probabilidade muito alta, que freqüentemente só é alcançada através da concorrência de vários outros fatores, ou até mais indícios, não deixam de ser, simplesmente, probabilidades, cuja natureza não é, e nem sempre conduz, embora veemente, a uma certeza indubitável, no plano objetivo, cingindo-se, a possibilidade de poder criar no julgador, a certeza subjetiva, embasada na sua convicção, com base em seu discernimento, experiência e ponderação, nem sempre real, legal e legítima.

A presunção, por sua vez, exprime dedução, a conclusão ou a consequência, que se tira de um fato conhecido, para se admitir como certa, verdadeira e provada a existência de um fato conhecido ou duvidoso. (Vocabulário Jurídico, De Plácido e Silva - Forense, 4ª edição, 1975, pág. 1.215).

A presunção legal baseia-se na verossimilhança, na aparência de verdade, o que leva à idéia de probabilidade, de certeza do fato desconhecido, o que não afasta a dúvida. É o legislador quem formula a ilação a ser tirada do fato conhecido e são identificáveis nos diplomas legais pelos vocábulos “presunções”, “considera-se”, “entende-se”, ou, ainda, de afirmações que tenham esse sentido.

O legislador, expressa ou implicitamente, estabelece quais são as presunções absolutas e quais as relativas, mas, de qualquer forma, caberá sempre ao intérprete distingui-las. Não são meios de prova, mas conceitos ligados ao ônus da prova.

No plano do direito tributário, como ponto de partida, há que ser considerado o disposto no artigo 110 do CTN.

Diante dessa colocação, há que se destacar os princípios ou regras constitucionais a que devem submeter-se as presunções no campo do Direito Tributário:

- a) a rigidez do sistema constitucional tributário brasileiro;
- b) reserva absoluta da lei na descrição de todos os elementos do tipo tributário (tipo cerrado);
- c) in dúbio pró-contribuinte (art. 112-CTN).

O princípio da tipicidade cerrada, impõe, consoante determina a Carta Magna, ao legislador a exigência de definir de maneira rigorosa e exaustiva os elementos essenciais do tipo tributário.

Por verdadeiro, a comodidade do legislador e do intérprete, e mesmo o justo motivo de natureza objetiva de combater a sonegação não justificam a ruptura do princípio da tipicidade, que surge como limite dessa presunção.

Assim, quando embasa o Fisco o lançamento em indícios, atinge o direito, ressaltando que a própria decisão atacada considerou como irrelevante para o deslinde da questão o que para aquele era o seu motivo.

Não resta dúvida de que o procedimento da Recorrente com relação ao caso não foi ortodoxo, já que quem vende quer receber e quem compra tem que pagar. Contudo, o tempo por si só, entre o compromisso e a liquidação, não é suficiente para caracterizar a certeza da violação legal, não podendo então ser afirmado, que a despesa era desnecessária, já que o negócio não foi questionando a não ser com relação ao ágio, com base em indícios.

Por todo o exposto, considerando as afirmações da própria decisão recorrida, chego à conclusão de que não houve violação do disposto no artigo 191 do RIR/80 e 242 do RIR/94, pelo que dou provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 04 de novembro de 2003

CELSON ALVES FEITOSA