



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº	10768.042332/92-17
Recurso nº	132.660 Voluntário
Matéria	IRPJ - Ex.: 1991
Acórdão nº	108-07.932
Sessão de	15 de setembro de 2004
Recorrente	SEQUIP COMEX SERVIÇOS EM PETRÓLEO S.A.
Recorrida	7ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1991

Ementa:

IRPJ – POSTERGAÇÃO DO RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS – RECEITA FINANCEIRA INCLUÍDA NO PREÇO DE VENDA - Deve ser reconhecida no período de competência a receita financeira relacionada ao preço de venda, quando ela é inclusa no valor da nota fiscal fatura, ocorrendo sua tributação no exercício financeiro referente à emissão do documento fiscal.

IRPJ – CONTRATO DE MÚTUO – CÁLCULO DE VARIAÇÃO MONETÁRIA – A variação monetária, incide sobre os valores constantes do conta-corrente mantido por interligadas, resulta de montantes relacionados esse título e a seus saldos, credor ou devedor. Cabível a glosa de variação monetária passiva e a exigência de variação monetária ativa quando constatado pela fiscalização que os saldos reais do mútuo eram divergentes dos apresentados pela empresa.

IRPJ – GLOSA DE DESPESAS - São indedutíveis na apuração do Lucro Real as despesas cuja efetividade não é comprovada por documentos hábeis e idôneos.

IRPJ - DESPESAS INCOMPROVADAS - A dedutibilidade dos dispêndios contabilizados a título de variação monetária passiva requer prova documental, hábil e idônea, dos respectivos fatos,

D

94

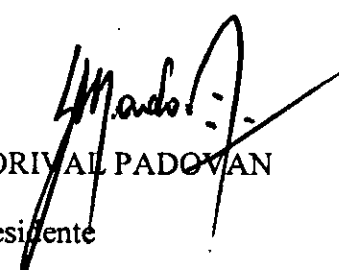
D

bem como de sua necessidade ao desenvolvimento das atividades da empresa.

Recurso Voluntário Negado.

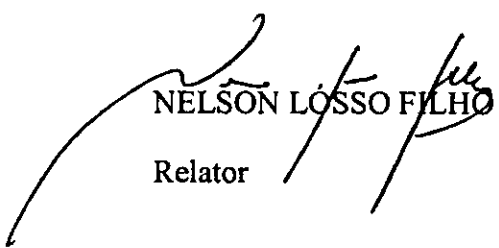
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SEQUIP COMEX SERVIÇOS EM PETRÓLEO S.A.

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



DORIVAL PADOVAN

Presidente

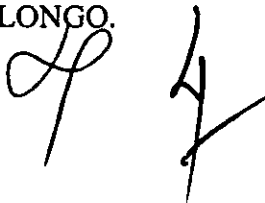


NELSON LOSSÓ FILHO

Relator

FORMALIZADO EM: 23 ABR 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, MARGIL MOURÃO GIL NUNES, KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO, JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA e JOSÉ HENRIQUE LONGO.



Relatório

Contra a empresa Sequip Comex Serviços em Petróleo S/A, foi lavrado auto de infração do IRPJ, fls. 02/06, por ter a fiscalização constatado as seguintes irregularidades no exercício de 1992, ainda em litígio após as exonerações efetivadas pelo Acórdão de Primeira Instância, descritas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 07/09:

"Item 2- POSTERGAÇÃO DE RECEITA

A empresa indevidamente, considerou como receita de exercícios futuros, o valor de CR\$ 24.235.193,28, decorrente de parcelas das notas fiscais emitidas de nºs 2829/30/34/36/39/40/42/43/44/45/46/47/48/49 e 2850, sob o argumento de se tratar de atualização monetária, em função do prazo de pagamento de 30 dias, considerando-as como receitas do exercício de 1992 – ano-base de 1991. Na verdade, trata-se de faturamento a vista, apenas embutindo no preço um custo financeiro, prática, aliás, já comum no mercado;

Item 3-GLOSA DE DESPESAS

A SEQUIP COMEX SERVIÇOS EM PETRÓLEO S/A, possui um conta-corrente com empresa ligada, SEQUIP COM. SERVIÇOS OFFSHORE, objeto de contrato de mútuo, cópia anexa, tendo lançado como variação monetária passiva a quantia de CR\$ 39.137.595,44. Entretanto, através das listagens anexas, verifica-se que a movimentação do conta-corrente gerou uma variação monetária ativa de CR\$ 128.499.544,03 e não despesas como as registradas pelo contribuinte, razão pela qual procedemos a glosa;

Item 4- OMISSÃO DE RECEITAS

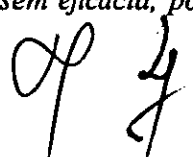
A empresa deixou de oferecer a tributação variação monetária ativa decorrente de contrato de mútuo, conforme mencionado no item anterior;

Item 5- GLOSA DE DESPESAS

Foram registradas como despesas, os valores de CR\$ 1.946.285,80 e CR\$ 130.069.532,00, respectivamente como juros passivos e variação monetária passiva, decorrentes de um pretensão empréstimo obtido junto à empresa uruguaia BRITEX S/A – SOC. FINANCEIRA DE INVESTIMENTO, conforme cópias anexas.

Os documentos apresentados como sendo o contrato de financiamento, não atende aos requisitos mínimos exigidos pela legislação brasileira para a comprovação de sua autenticidade, dentre os quais, registro no consulado do Brasil no Uruguai; autorização do Banco Central e contrato de câmbio.

Após sucessivas intimações, a empresa não logrou comprovar a origem dos recursos depositados em sua conta bancária, limitando-se a simples apresentação dos extratos bancários (Banco Itaú). Isto posto, o citado contrato se caracteriza como um documento sem eficácia, por



consequente, não se constituindo em um instrumento hábil para dar suporte às operações contábeis registradas pelo contribuinte, ocasionando, em decorrência a glosa das despesas pertinentes."

Inconformada com a exigência, apresentou impugnação protocolada em 06 de janeiro de 1993, em cujo arrazoado de fls. 171/193, alega, em apertada síntese, o seguinte:

1- quanto à postergação de receita, exigida sob a alegação de ter indevidamente lançado como de exercícios futuros a quantia de Cr\$ 24.235.193,98, a empresa contabilizou o valor do principal das faturas no ano em que foram emitidas, limitando-se a diferir para o exercício subsequente os montantes correspondentes à correção monetária. Tal procedimento respeitou o princípio da competência;

2- descreve detalhadamente as operações lastreadas pelas notas fiscais questionadas pela fiscalização, serviços prestados para as empresas: Marlin Offshore S.A., Delba Marítima Navegação Ltda., Brasflex Comércio de Tubos Flexíveis Ltda., Osa do Brasil Navegação e Representação Ltda. e Petrobrás Petróleo Brasileiro S.A.;

3- apenas pela ocorrência de erro formal, os contratos com as empresas indicavam prazo de vencimento à vista, mas na realidade prevalecia o prazo contratual, sendo que os pagamentos foram efetuados nas datas previstas nos sub-contratos, 30 dias após a apresentação da fatura, no exercício de 1992, período-base de 1991;

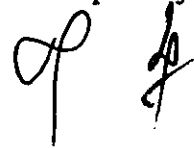
4- o princípio de competência prevê que as receitas devem ser contabilizadas no exercício em que se constitui o direito ao seu recebimento em termos de certos e líquidos;

5- nos casos em que a autuada figura como simples sub-contratante, o direito ao recebimento depende do efetivo ingresso por parte do contratante principal, que deverá repassar para a empresa tão logo recebidos os valores a que tem direito, o que só ocorreu no ano de 1991. Aplica-se ao caso o disposto no inciso 4.1 do PN/CST nº 11/76, segundo o qual "as receitas variáveis que dependem de evento futuro por sua natureza aleatória deverão ser contabilizadas no período-base de sua disponibilidade jurídica";

6- no que diz respeito ao restante das faturas objeto de glosa pelo auto de infração, o simples fato de se tratarem de faturas a prazo e não à vista é conclusivo no sentido de que a correção monetária não se reveste a natureza de um custo financeiro embutido no preço, mas de uma variação ativa, regulada pelo art. 264 do Regulamento do Imposto de Renda;

7- o art. 264 do RIR/80 determina que as variações monetárias dos direitos de crédito devam ser computadas no resultado do período-base a que competirem, ou seja, no período em que está incluído o prazo para seu pagamento, sendo impossível a contabilização de um valor certo e líquido, visto que o montante efetivo da atualização monetária só pode ser calculado quando do pagamento do crédito, pois só então é possível saber o tempo decorrido e, por conseguinte, o reajuste inflacionário devido;

8- quantos aos itens 3 e 4 do auto de infração relativo a conta-corrente com empresa ligada Sequip Comércio Serviços Offshore, contrato de mútuo, com a glosa da variação monetária passiva quando na realidade deveria ser oferecido à tributação variações monetárias ativas, é certo que em 1º de dezembro de 1988 foi celebrado entre Tenenge Comex Serviços Submarinos S/A e Tenenge Comex Serviços um contrato tendo por objeto abertura de



uma linha de crédito para reforço de capital de giro que deveria ser reembolsado de uma só vez ou parceladamente, de acordo com as disponibilidades da mutuaria, incidindo atualizações monetárias com base na variação da OTN;

9- sucede que a mutuaria Tenenge Comex Serviços Offshore era à época titular de um outro contrato com a Tenenge Comex Serviços Submarinos S.A. em relação à qual no ano de 1990 figurava numa posição credora, titular de um crédito compensável com os débitos decorrentes da relação de mútuo;

10- tal contrato inicialmente celebrado com a Odebrecht Apoio Naval Ltda. – OAN foi cedido a Comex Offshore;

11- nos seus termos, tinha OAN e sua sucessora, o direito a receber afretamentos da Petrobrás e a obrigação de remeter ao exterior em dólares o valor de US\$19.250,00 por dia de operação;

12- em sua cláusula 2.2.3 constava que na hipótese da remuneração da conta-vinculada não corresponder à variação do cruzado em relação ao dólar, a TENENGE complementar a diferença ou a remessa de dólares ficaria limitada ao saldo da conta, ficando as despesas para a regularização da entrada do dinheiro na OAN a custo da TENENGE;

13- a hipótese prevista neste de item contratual é que fundamenta um direito de crédito da offshore em relação à Tenenge Comex, precisamente pela qual esta assume como de sua única e exclusiva responsabilidade a diferença dos cruzeiros em relação ao dólar;

14- este crédito é um crédito imediatamente compensável contra o crédito em conta-corrente resultante do contrato de mútuo, pelo que reduz o valor dos saldos credores na medida em que foram constatadas as referidas diferenças cambiais;

15- quanto à glosa de despesas de juros passivos e variações monetárias passivas pela suposta ineficiência e do contrato com a Britex, o auto de infração invoca três motivos para tal: a falta de seu registro no Consulado do Brasil no Uruguai; a ausência de autorização do Banco Central do Brasil e a ausência de contrato de câmbio;

16- em dezembro de 1989 foi celebrado no Rio de Janeiro e em Montevidéu, contrato de financiamento e cooperação entre a Britex e a Tenenge Comex, pelo qual a Britex se comprometeu a colocar à disposição da Tenenge a quantia de 4.500.000 BTNF destinada a financiar as atividades de Tenenge Comex;

17 – A Britex dispôs-se a financiar as atividades da Tenenge Comex diretamente relacionadas com o projeto da empresa Argentina Austral, em base de risco, mediante participação nos lucros que adviessem para a Tenenge Comex de sua intervenção nesse negócio, estabelecendo condições especiais de financiamento, sem correção monetária e juros até a data do vencimento, impondo apenas a participação da Britex em 30% dos lucros líquidos de Tenenge oriundos do projeto Total;

18- conforme informações da Britex, em 16 de abril de 1990 a proposta técnica efetivada à empresa Argentina para a realização do projeto total não foi aceita, tendo caducado as cláusulas 05 e 06 do contrato, deixando o mesmo de ser de financiamento e de cooperação com participação nos lucros e transformando-se em simples mútuo;

19- em abril de 1990 a Sequip Comex informa a Britex não ter condições de quitar o contrato, solicitando sua extensão por um ano, incidindo a partir de maio de 1990 sobre o valor emprestado correção monetária e juros de 12%. As prorrogações se renovaram até 31 de maio de 1993;

20- o contrato obedeceu a todos os requisitos de validade dos negócios jurídicos em geral: foi contratado entre pessoas jurídicas validamente constituídas e com objeto lícito;

21- o registro do contrato junto ao Consulado do Brasil no Uruguai não é exigível para atos jurídicos em geral;

22- a exigência para registro por via consular apenas se aplica a documento de procedência estrangeira, aqueles, segundo Walter Ceneviva e José Frederico Marques, escrito em língua estrangeira;

23- não se pode considerar como de procedência estrangeira um contrato redigido em língua portuguesa, assinado no Rio de Janeiro e em que uma das partes é domiciliada no Brasil;

24- o fisco não pode colocar-se na posição de um simples terceiro particular para invocar uma pretensa ineficácia para com terceiros de atos supostamente sujeitos a registro, tem ele o dever de investigar e produzir os elementos de prova do que alega;

25- não existe prova nos autos de que o contrato seria simulado ou pós-datado, sendo a melhor prova de sua existência ter sido ele fielmente executado pela partes, por meio de entrega de recursos financeiros e seu respectivo reembolso;

26- a pretensa ineficácia do contrato de mútuo pela ausência de autorização do Banco Central, bem como de contrato de câmbio, também não tem fundamento, porque tais exigências não se aplicam aos contratos de financiamento, mútuo, feitos em moeda nacional;

27- a operação de câmbio se processou no exterior entre empresas lá residentes, não sendo aplicável a lei brasileira por extraterritorialidade.

Às fls. 850/854 o autor do feito apresenta sua informação fiscal, manifestando-se pela manutenção integral do lançamento.

Em 27 de março de 2002 foi prolatado o Acórdão nº 926, da 7ª Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro, fls. 892/909, que considerou procedente em parte o lançamento, expressando seu entendimento por meio da seguinte ementa:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1991

Ementa: PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS

Inexiste amparo legal para a glosa da Provisão para Devedores Duvidosos constituída sobre créditos existentes junto à entidades governamentais, sob alegação de sua solvência incontestável.

POSTERGAÇÃO DE RECEITA FINANCEIRA



A receita financeira porventura embutida no valor da nota fiscal/fatura integra o valor da mesma, devendo ser tributada no exercício financeiro da operação que lhe deu origem, ou seja, aquele da emissão do documento fiscal.

CONTRATO DE MÚTUO

A variação monetária dos contratos de mútuo devem incidir somente sobre os valores estritamente relacionados ao mesmo.

DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA.

A impugnação deverá vir acompanhada de documentação hábil e idônea que comprove a autenticidade e correção dos lançamentos efetuados na contabilidade e glosados pela ação fiscal.

OMISSÃO DE RECEITAS – SUPRIMENTO DE CAIXA

O art. 181 do RIR/1980 somente se aplica aos casos em que tenha sido contabilizado suprimento de caixa por parte de pessoas ligadas.

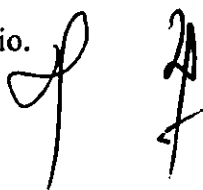
JUROS DE MORA

Deverão ser subtraídos dos juros de mora os valores referentes à aplicação da Taxa Referencial Diária - TRD, no período compreendido entre 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991.

Lançamento Procedente em Parte."

Cientificada em 07/07/02, AR de fls. 912, e novamente irresignada com acórdão de primeira instância, apresenta seu recurso voluntário protocolado em 09/07/2002, em cujo arrazoadado repisa os mesmos argumentos expendidos na peça impugnatória.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro NELSON LÓSSO FILHO, Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

À vista do contido no processo, constata-se que a contribuinte, cientificada do Acórdão de Primeira Instância, apresentou seu recurso apoiado pela carta de fiança de fls. 941, restando cumprido o que determina o § 3º, art. 33 do Decreto nº 70.235/72, na nova redação dada pelo art. 32 da Lei nº 10.522, de 19/07/02.

As matérias ainda em litígio dizem respeito à postergação de receita em virtude reconhecimento no exercício seguinte de valor considerado como correção monetária, glosa de despesas de variação monetária passiva relativa a mútuo que deveria ter gerado variação monetária ativa, omissão de receitas referentes a variação monetária ativa não reconhecida pela empresa no mútuo praticado e glosa de juros passivos e variação monetária passiva decorrentes de empréstimo não comprovado.

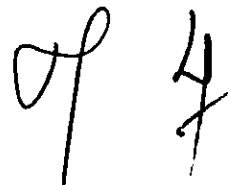
Quanto ao item postergação de receitas, pela análise da documentação juntada aos autos vejo que não ficou provada e quantificada a correção monetária que efetivamente estaria embutida nos valores lançados nas notas fiscais. Se na formação do preço está incluída uma parcela de correção monetária, ela certamente deverá compor a receita de vendas daquele exercício, não podendo ser diferida para o período seguinte.

Os documentos apresentados pelo recorrente, as notas fiscais/faturas, em confronto com os recibos de depósitos que estariam vinculados às faturas não têm valores coincidentes, não se podendo correlacionar a correção monetária que a empresa alega ter embutido no preço de venda com os contratos firmados.

Além do mais, consta na descrição das notas fiscais/fatura como sendo a forma de pagamento a vista, não estando ali discriminados o valor dos serviços prestados e os encargos financeiros, ao teor da Lei nº 6.463/77, nem sua relação com as cláusulas contratuais que afirma a autuada reger a emissão de tais notas fiscais.

No que concerne à glosa de despesas de variação monetária passiva e a omissão de receitas de variação monetária ativa, itens 3 e 4 da descrição dos fatos do Termo de Verificação Fiscal, a empresa não consegue ilidir a constatação de que a autuada manteve conta-corrente com a empresa ligada Sequip Comex Serviços Offshore cuja atualização não geraria variação monetária passiva de Cr\$ 39.137.595,44, como registrado contabilmente, e sim variação monetária ativa no valor de Cr\$ 128.499.544,03, conforme planilha de cálculo de fls. 97/148.

Sustenta a autuada que tal distorção decorre de compensações contratuais, débitos, referente a afretamento de navio à Petrobrás S/A, contrato de fls. 807/812.



Entretanto, esses montantes compensados não têm qualquer relação com o contrato de mútuo firmado com interligada, não influenciando no resultado do conta-corrente questionado.

A própria perícia juntada aos autos pela empresa chega à conclusão da inexistência de variação monetária passiva, resultante da correção monetária dos saldos do conta-corrente entre as pessoas jurídicas interligadas, indicando um valor de variação monetária ativa de CR\$ 24.944.033,00, divergente de CR\$ 128.499.544,03 detectado na planilha de cálculo elaborada pela fiscalização, fls. 97/148.

O montante de variação monetária ativa apurado pela perícia não pode aqui ser considerado, pois não partem de dados confiáveis, fato reconhecido pelos próprios auditores independentes, que fizeram constar de seu relatório que as operações de mútuo em análise não foram devidamente documentadas.

Devem ser mantidos estes itens do lançamento fiscal.

Melhor sorte não tem a contribuinte quanto à glosa de despesas contabilizadas como juros passivos e variação monetária passiva, item 5 do Termo de Verificação Fiscal, pela falta de comprovação do financiamento que alega ter sido obtido junto à sociedade com sede no Uruguai.

Com efeito, faltam elementos mínimos para justificar a operação financeira que afirma a recorrente ter existido, tais como: os depósitos na conta-corrente da Sequip não são coincidentes com os valores que afirma ser de empréstimos financeiros em cruzeiros; os comprovantes de pagamentos do empréstimo da Sequip à Britex são simples recibos, sem timbre da financiadora nem identificação da pessoa que assina, ou foram registrados em cartório, falta de registro no Consulado do Brasil no Uruguai, autorização do Banco Central e contrato de Câmbio.

Falta, portanto, autenticidade ao contrato de financiamento apresentado, sendo inábil a documentação para justificar a vinculação do aporte financeiro, porque como o contrato foi firmado em dois locais distintos, no Rio de Janeiro e em Montevidéu, no Uruguai, não restou afastada a hipótese de que as transações não tenham sido efetuadas em moeda estrangeira.

Além disso, não há como se verificar a transação de câmbio e respectivo depósito em conta corrente da Sequip no Brasil, vez que o montante transacionado não tem relação com o valor registrado na contabilidade da empresa.

A dedutibilidade de custos e despesas está condicionada não só a sua necessidade, mas também à imperiosa comprovação de sua efetividade. Não há, portanto, que se falar em despesas normais, usuais ou necessárias, sem a prova da existência delas, ou de ter a empresa nelas incorrido.

Todos estes elementos trazidos aos autos militam contra a recorrente, que em nenhum momento logrou, por elementos probantes, colocar em dúvida a acusação contida no trabalho fiscal. Pelo contrário, permanecem incólumes todas as provas coletadas pelo Fisco. Caberia à autuada contraditar esse conjunto probatório, demonstrando a efetividade das operações financeiras realizadas.

A jurisprudência deste Colegiado tem se pautado por exigir um conjunto de elementos que efetivamente comprovem a ocorrência da despesa ou custos. No caso em apreço faltam provas, por meio de documentos hábeis e idôneos, para lastrear os lançamentos contábeis, como exigido pelo artigo 9º do Decreto-lei nº 1.598/77.

Quanto à utilização de indícios convergentes como elemento de prova tenho firmado entendimento em diversos julgados nesta Câmara quanto à possibilidade de lançamento baseado em prova indiciária, porque além das presunções legais pode o Fisco valer-se da presunção simples para efetuar sua exigência. Esta presunção, na qualidade de prova indireta, sendo resultante de um elenco, um somatório de indícios e provas convergentes, é meio idôneo para referendar uma autuação.

Para tal, devem sempre existir indícios convergentes levando a um mesmo ponto, a uma mesma conclusão, no caso, a inexistência do empréstimo com a empresa uruguaia.

Claro está, que os efeitos da prova indiciária podem ser estendidos aos demais fatos que se situam no mesmo plano, pela via da presunção, método legítimo quando apoiado em fato provado.

A presunção é meio de prova, conforme art. 212, IV, do Código Civil que estabelece:

"Art. 212. Salvo o negócio a que se impõe forma especial, o fato jurídico pode ser provado mediante:

I - confissão;

II - documento;

III - testemunha;

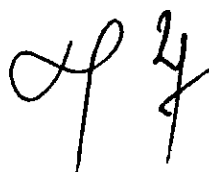
IV - presunção;

V - perícia. (grifei)"

Além disso, muitas vezes a prova no processo administrativo tributário é o resultado de um conjunto de elementos e circunstâncias, uma abstração feita por meio de um raciocínio lógico, concatenado, convergindo para o fato em si. Até mesmo uma confissão de infração tributária, colhida a termo, por exemplo, a falta de emissão de notas fiscais, não se reveste de verdadeira prova material da infração praticada, fato admitido por meio do documento confessional, que, no entanto, não revela uma operação mercantil, mas serve para referendar a autuação.

Este Conselho há muito vem espalhando os lançamentos apoiados apenas em indícios, sem a demonstração de provas indiretas e indícios convergentes. Existe grande diferença entre uma autuação com base em simples indícios e uma exigência calcada em presunção regularmente construída pelo Fisco, com base nas provas indiciárias ou indiretas, todas convergindo para um mesmo ponto.

Sobre o assunto, assim se manifesta Alberto Xavier às fls. 130/131 do seu livro "Do lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário", Editora Forense:



"O arbitramento traduz-se, na utilização, no procedimento administrativo de lançamento, da prova consistente em presunções simples ou ad hominis, mediante as quais o órgão de aplicação do direito (Administração Fiscal) toma como ponto de partida um fato conhecido (o indício – com o devido, a soma dos indícios convergentes) para demonstrar um fato desconhecido (o objeto da prova), através de uma inferência e características de um fato conhecido, o índice.

A prova, na presunção simples, obtém-se indiciariamente, ou seja, através de um juízo instrumental que permite inferir a existência e características de um fato desconhecido a partir da existência e características de um fato conhecido, o índice".

Cabe, aqui, transcrever texto de Maria Helena Diniz extraído de seu livro Código Civil Anotado:

"Presunção – É a ilação tirada de um fato conhecido para demonstrar outro desconhecido. É a consequência que a lei ou juiz tiram, tendo como ponto de partida o fato conhecido para chegar ao ignorado. A presunção legal pode ser absoluta (juris et de jure), se a norma estabelecer a verdade legal, não admitindo prova em contrário (CC, arts. 111 e 150), ou relativa (juris tantum), se a lei estabelecer um fato como verdadeiro até prova em contrário (CC, arts. 11 e 126)."

No mesmo sentido preleciona Paulo Celso B. Bonilha em seu livro Da Prova no Processo Administrativo Tributário, 2ª edição, fls. 92:

"Conceitos de Presunção e Indício.

Sob o critério do objeto, nós vimos que as provas dividem-se em diretas e indiretas. As primeiras fornecem ao julgador a idéia objetiva do fato probando. As indiretas ou críticas, como as denomina Carnelutti, referem-se a outro fato que não o probando e que com este se relaciona, chegando-se ao conhecimento do fato por provar através de trabalho de raciocínio que toma por base o fato conhecido. Trata-se, assim, de conhecimento indireto, baseado no conhecimento objetivo do fato base, "factum probatum", que leva à percepção do fato por provar ("factum probandum"), por obra do raciocínio e da experiência do julgador.

Indício é o fato conhecido ("factum probatum") do qual se parte para o desconhecido ("factum probandum") e que assim é definido por Moacyr Amaral Santos: "Assim, indício, sob o aspecto jurídico, consiste no fato conhecido que, por via do raciocínio, sugere o fato probando, do qual é causa ou efeito".

Evidencia-se, portanto, que o indício é a base objetiva do raciocínio ou atividade mental por via do qual poder-se-á chegar ao fato desconhecido. Se positivo o resultado, trata-se de uma presunção.

A presunção é, assim, o resultado do raciocínio do julgador, que se guia nos conhecimentos gerais universalmente aceitos e por aquilo que ordinariamente acontece para chegar ao conhecimento do fato probando. É inegável, portanto, que a estrutura desse raciocínio é a do silogismo, no qual o fato conhecido situa-se na premissa menor e o

conhecimento mais geral da experiência constitui a premissa maior. A consequência positiva resulta do raciocínio do julgador e é a presunção.

As presunções definem-se, assim, como ... consequências deduzidas de um fato conhecido, não destinado a funcionar como prova, para chegar a um fato desconhecido”.

Luís Eduardo Schoueri comenta em *Distribuição Disfarçada de Lucros*, São Paulo, Editora Dialética, 1996, fls. 111/112:

“(Omissis) Já a presunção, a primeira etapa de demonstração é dispensada, entrando em seu lugar a experiência do julgador, à luz de sua observação quotidiana. Assim, enquanto na presunção o aplicador da lei, a partir da ocorrência de certos fatos, presume que outros devem também ser verdadeiros, já que, em geral, de acordo com sua experiência e num raciocínio de probabilidade, há uma relação entre ambas as verdades, na prova indireta, o aplicador da lei, à vista dos indícios, tem certeza da ocorrência dos fatos que lhes são pressupostos, em virtude da relação causal necessária que liga o indício ao fato a ser provado.

Em contraposição às presunções simples, temos as presunções legais, assim entendidas aquelas através das quais o legislador determina o dever de se inferir, de um fato conhecido, outro cuja ocorrência não é certa.”

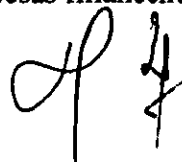
Da mesma forma, nos ensina Alfredo Augusto Becker em seu livro *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, Editora Lejus, 3ª Edição, 1998, fls. 508/509:

“O raciocínio lógico, noutros casos conferidos ao juiz, nesses é antecipadamente feito pelo legislador, consagrando-o num preceito legal que aquele deverá obedecer. Substituindo-se ao juiz – diz Alsina – o legislador ‘faz o raciocínio e estabelece a presunção, de modo que, provadas certas circunstâncias, o juiz deve ter por certos os fatos.”

(Omissis)

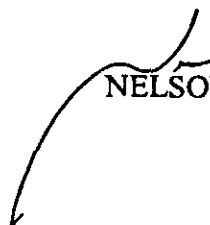
A regra jurídica cria uma presunção legal quando, baseando-se no fato conhecido cuja existência é certa, impõe a certeza jurídica da existência do fato desconhecido cuja existência é provável em virtude da correlação natural de existência entre dois fatos.”

Não me repugna que a presunção possa ser usada como auxílio na prova de um fato, porque este instituto foi erigido como meio legítimo de prova, como se extrai do art. 212, IV, do Código Civil. Todavia, a legítima presunção precisa ser construída tecnicamente, tendo como ponto de partida um fato provado, com a associação de indícios convergentes que levem à conclusão do que se está querendo provar, foi dessa forma que procedeu a fiscalização, ao desconsiderar o empréstimo contabilizado e glosar as despesas financeiras a ele relacionadas.



Pelos fundamentos expostos, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões-DF, em 15 de setembro de 2004.

NELSON LÓSSO FILHO 