



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

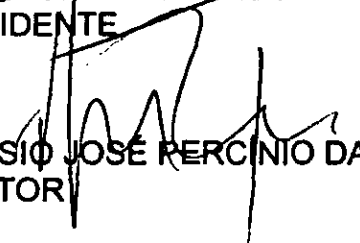
Processo nº : 10930.004635/2001-28  
Recurso nº : 132.255  
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1997 a 1999  
Recorrente : AGROPECUÁRIA FAZENDA CACHOEIRA 2C LTDA.  
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR  
Sessão de : 11 de junho de 2003  
Acórdão nº : 103-21.268

OMISSÃO DE RECEITAS - ÔNUS DA PROVA - . A prova da ocorrência de omissão de receitas compete ao Fisco, excetuadas as hipóteses de presunções legais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AGROPECUÁRIA FAZENDA CACHOEIRA 2C LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 04 JUL 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOÃO BELLINI JÚNIOR, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, NADJA RODRIGUES ROMERO, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10930.004635/2001-28 ✓  
Acórdão nº : 103-21.268 ✓

Recurso nº : 132.255 ✓  
Recorrente : AGROPECUÁRIA FAZENDA CACHOEIRA 2C LTDA.

## RELATÓRIO

### I.a - Identificação

Agropecuária Fazenda 2C Ltda., já qualificada neste processo, que a partir de agora passa a ser denominada apenas "Recorrente", interpôs recurso a este Conselho do Acórdão nº 802/2002 da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba - PR.

### I.b - Exigência

Em decorrência de procedimento de fiscalização realizado na Recorrente, foram lavrados autos de infração para exigência de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ (fls. 108) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (fls. 114) por falta de oferecimento à tributação de juros sobre empréstimos concedidos. A descrição dos fatos e o enquadramento legal constam dos autos de infração e seus anexos.

Do relato da Fiscalização constante do "Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal", fls. 93, que integra os autos de infração de IRPJ e CSLL, podemos resumir:

- A recorrente obteve empréstimo junto ao Banco Nacional S.A. no exterior, em Luxemburgo, com pagamento parcelado dos juros. Ocorreram pagamentos de juros nos anos de 1995 a 1998;
- Foi constatada falta de recolhimento de IRF - Imposto de Renda na Fonte sobre as remessas ao exterior para pagamento desses juros. Em decorrência, foi apurado crédito tributário de R\$ 150.364,05. Ressalve-se que não consta dos autos prova de formalização de exigência para IRF, portanto, esse tributo não é objeto deste processo;
- Uma parte dos recursos do empréstimo obtido no exterior foi repassada, também sob a forma de empréstimo, para Plaxjet Plásticos Injetados Ltda.;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10930.004635/2001-28  
Acórdão nº : 103-21.268

- De acordo com os registros dos livros razão e diário, consta empréstimo para Baterias Cral Ltda. no valor de R\$ 479.734,79 em 01/01/1996;
- A Recorrente não apresentou receitas de vendas ou serviços nos anos em 1995, 1996, 1997 e em janeiro a setembro de 1998. Reconheceu juros sobre os empréstimos concedidos a Plaxjet Plásticos Injetados Ltda. e Baterias Cral Ltda. em 1995 mas não os reconheceu nos anos 1996 a 1998;
- Os juros sobre os dois citados empréstimos concedidos foram considerados como receita operacional e tributados pelo IRPJ e CSLL.

**I.c - Impugnação**

Inconformada, a Recorrente contestou a exigência (fls. 119) e requereu que fossem "acolhidas as preliminares argüidas de nulidade do auto de infração, e da decadência do crédito tributário, considerando, principalmente estar plenamente caracterizada a ausência de receita financeira efetiva na empresa autuada; no mérito seja declarado improcedente o mesmo auto de infração, ante a não obrigatoriedade do reconhecimento da receita de juros sobre empréstimos efetuados a terceiros e pendente da entrada efetiva do dinheiro no caixa da empresa, bem como afastada a incidência da taxa SELIC, por medida de justiça."

A decadência suscitada pela Recorrente se refere ao fato gerador ocorrido no ano de 1.996.

Conclui protestando provar o alegado por todos os meios de prova permitidos em Direito.

**I.d - Decisão recorrida**

O Acórdão de primeira instância (fls. 137), por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares de nulidade e decadência para o fato gerador de 1996 e julgou parcialmente procedente o lançamento para manter a exigência de R\$ 39.727,02 de IRPJ, R\$ 21.187,75 de CSLL, e multa de ofício de 75%, além dos encargos legais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10930.004635/2001-28  
Acórdão nº : 103-21.268

O citado Acórdão excluiu a incidência do adicional do IRPJ por considerar que "Tendo os cálculos dos juros sido aplicados sobre bases anuais, o adicional deveria obedecer ao mesmo princípio, ou seja, considerar o mesmo período de apuração anual, passando a incidir sobre o excedente à R\$ 240.000,00. Somando-se os valores dos juros considerados como receitas omitidas aos valores declarados, não atingem o montante sobre o qual deve ser cobrado o adicional é de se cancelar o lançamento nesta parte."

**I.e - Recurso voluntário**

Descontente com a decisão de primeira instância, Agropecuária Fazenda Cachoeira 2C Ltda. apresentou o recurso voluntário de fls. 151.

Inicialmente, discorre sobre as razões da autuação, e afirma que não auferiu receitas operacionais (de vendas ou serviços) ou não-operacionais nos exercícios de 1996, 1997 e 1998, bem como não recebeu seus créditos assim como não pagou seu passivo bancário.

Informa que apresentou declarações de imposto de renda dos períodos abrangidos na autuação pela modalidade de lucro presumido e pela de lucro real no período 1995, que não houve recebimento de qualquer valor, de juros ou de principal, dos empréstimos cedidos a terceiros, que inexistiu contrato de mútuo entre ela e os terceiros para quem os recursos foram repassados e que a empresa pode tomar empréstimos bancários e repassar valores a terceiros sem a obrigatoriedade de cobrança de juros sobre tais repasses. Acrescenta que não houve prejuízo para o fisco porque as devedoras dos empréstimos não apropriaram despesas financeiras.

Preliminarmente, requer o reconhecimento da nulidade dos autos de infração com base nos seguintes argumentos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10930.004635/2001-28  
Acórdão nº : 103-21.268

- foram indicados fatos geradores em 12/96, 12/97 e 12/98 quando o correto seria considerar fatos geradores mensais em 1996 e trimestrais a partir de 1997;
- o regime de tributação pelo lucro presumido permite ao contribuinte a opção de reconhecer suas receitas pelo regime de competência ou pelo regime de caixa e que, no presente caso, não houve qualquer receita, operacional ou extra-operacional, durante os exercícios 1996, 1997 e 1998;
- que repassou empréstimos a terceiros e não recebeu qualquer valor, a título de principal ou de juros, e que não há impedimento legal em tomar dinheiro emprestado e repassar a terceiros;
- se a tributação tivesse considerado períodos mensais, e não anuais, não haveria incidência de adicional de 10% de IRPJ;
- os meses do exercício 1996 estão alcançados pela decadência conforme § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

No mérito, alega:

- O Fisco arbitrou juros sem qualquer parâmetro ou previsão legal e sem amparo em contrato de mútuo, utilizando-se de taxas aleatórias vedadas pelo art. 192 da Constituição Federal;
- Apresentou suas declarações de imposto de renda pelo lucro presumido embora inexistisse valor que pudesse amparar a opção. Houve "erro formal" já que a declaração deveria ser apresentada na "opção negativa";
- A opção pelo lucro presumido faculta ao contribuinte reconhecer as receitas operacionais pelo regime de competência ou pelo de caixa e as receitas não-operacionais pelo regime de caixa;
- Caso fosse possível tributar os juros não recebidos, essa tributação deveria ser diluída em bases mensais ou trimestrais, conforme o caso, mas jamais de uma só vez no último dia do ano.
- A taxa Selic, quando aplicada para corrigir tributos, importa em aumento na carga tributária. Portanto, é ilegal e inconstitucional por ser atribuída ao mercado financeiro e regulada pelo Bacen.

Ao final, protesta "provar o alegado por todos os meios de prova em direito permitido, oitiva de testemunhas, perícias, juntada de novos documentos, tudo para exercer seu direito de ampla defesa".

Os autuantes, no item 8, do "Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal", fls. 102, mencionam um processo de representação fiscal para fins penais,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10930.004635/2001-28  
Acórdão nº : 103-21.268

nº 10930.004637/2001-17, por "inserção de uma informação inverídica no sistema de controle do Banco Central do Brasil (Sisbacen), de modo que a operação de remessa de recursos para o exterior teve livre curso, dispensando-se a exibição do documento de arrecadação de receitas federais (DARF), o que deu ensejo à aplicação de multa qualificada...". A irregularidade relatada se refere à falta de recolhimento de imposto de renda na fonte sobre remessa de recursos financeiros ao exterior para pagamento de juros. Essa irregularidade não é objeto deste processo.

Consta dos autos, fls. 175, despacho da unidade preparadora acerca da regularidade do arrolamento.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10930.004635/2001-28  
Acórdão nº : 103-21.268

VOTO

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, Relator.

**II.a - Análise**

O recurso é tempestivo e reúne os requisitos de admissibilidade.

Inicialmente, deve-se esclarecer que não há necessidade de realização de diligências, perícias ou quaisquer outras modalidades de instrução probatória haja vista o processo se encontrar adequadamente instruído para o julgamento.

A Recorrente suscita preliminar de nulidade ao apontar cinco irregularidades na lavratura dos autos de infração, a saber: indicação de fatos geradores anuais em vez de mensais ou trimestrais conforme o exercício, ausência de receitas nos períodos 1996 a 1998, inexistência de juros recebidos, inaplicabilidade do adicional do IRPJ e decadência dos fatos geradores dos meses de 1996.

A nulidade diz respeito a vícios que atingem a constituição do ato, que atingem a sua validade. Para José Cretella Júnior<sup>1</sup>, “Diz-se *nulo* o ato jurídico, que por vício essencial, não produz o efeito de direito correspondente. Deve-se manter, no direito administrativo brasileiro, a dicotomia dos atos viciados em *nulos* e *anuláveis*. A *nulidade* é imediata. Se faltar ao ato requisito necessário à sua existência, se há ofensa a princípios básicos da ordem jurídica, o ato é nulo. Efeitos indiretos, como a responsabilidade, a prova de certos fatos que neles se contêm, não são tolhidos pela nulidade.”(Destaques em *itálico* constam do original).

Ao que me parece, nenhuma das irregularidades apontadas representa vício que pudesse atingir a validade do lançamento. Nenhuma delas poderia ser

<sup>1</sup> Direito Administrativo Brasileiro, 2ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 2000, pág.321.  
132.255\*MSR\*30/06/03



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10930.004635/2001-28  
Acórdão nº : 103-21.268

enquadrada entre as duas hipóteses que ensejariam declaração de nulidade assim como previsto no artigo 59 do Decreto 70.235/72, que regula o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União, *in verbis*:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

Tais alegações estariam mais adequadamente classificadas como razões de contestação do próprio mérito da autuação por dizerem respeito à existência do fato gerador e à regularidade da forma de apuração do tributo. Portanto, deixarei de analisá-las como preliminares de nulidade para apreciá-las juntamente com as demais razões de mérito.

No mérito, além dos já citados argumentos apresentados como preliminares de nulidade, a recorrente expõe diversas alegações conforme já descrito no item “I.e - Recurso voluntário” acima.

Procurando proceder a uma organização seqüencial lógica para realização da apropriada análise dos motivos do recurso, poderíamos dizer que as questões devem ser enfrentadas na seguinte ordem: inicialmente, deve-se verificar a ocorrência de decadência para os fatos geradores do ano de 1996 para depois, então, apreciar-se a existência de receitas de juros. Após análise dessas duas matérias, serão abordadas as demais: a opção pelo lucro presumido, o regime de contabilização (competência ou caixa) das receitas, a periodicidade dos fatos geradores (anual, trimestral, ou mensal), a forma de cálculo dos juros arbitrados e, finalmente, a aplicabilidade da taxa Selic para fins do que determina o artigo 161 da Lei 5.172/66 – CTN - Código Tributário Nacional.

Passemos à apreciação da possibilidade de decadência para fatos geradores do ano de 1996.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10930.004635/2001-28  
Acórdão nº : 103-21.268

Ambos os autos de infração, o de IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica e CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, indicam, para o ano de 1996, a exigência de tributos relativos a fatos geradores apenas de 31 de dezembro, conforme fls. 109 e 115, respectivamente. Ressalve-se que, por enquanto, ainda não se deve levar em consideração o argumento da Recorrente de que os fatos geradores seriam mensais, limito-me somente aos períodos abrangidos pela autuação. Afinal, seria inócuo discutir-se sobre decadência de fatos geradores não incluídos no lançamento. O questionamento quanto à periodicidade de apuração do IRPJ e da CSLL será oportunamente considerado quando da avaliação da correção do procedimento fiscal quanto à apuração do tributo em conformidade com o que prescreve o art.142 do CTN.

A Recorrente requer a exclusão dos meses de 1996 por entender que estão alcançados pelo comando do § 4º do artigo 150 do CTN. Estabelece o dispositivo:

"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

Abstraindo-me da polêmica doutrinária e jurisprudencial quanto à aplicabilidade do citado dispositivo ao presente caso, haja vista a corrente que entende que a norma apropriada seria a do artigo 173, I, do CTN, a exemplo da decisão de primeira instância ora contestada, e apenas acatando o que quer a própria Recorrente para efeito de conferir a contagem do prazo decadencial, constata-se que, mesmo com base no dispositivo por ela apontado, não ocorreu a decadência para o fato gerador 31/12/1996. Senão, vejamos: o fato gerador constante do auto de infração é de 31/12/1996, o prazo de cinco anos previsto pelo § 4º do art. 150 expirou em 31/12/2001



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10930.004635/2001-28

Acórdão nº : 103-21.268

e a formalização da exigência, concluída com a devida ciência da Recorrente, ocorreu em 28/12/2001 conforme fls. 108 e 114 dos autos, dentro do prazo previsto pelo supracitado dispositivo legal. Portanto, o prazo decadencial não alcançou o fato gerador 31/12/1996 como quer a Recorrente.

Vencida a matéria relativa à decadência do fato gerador em 31 de dezembro de 1996, passaremos a verificar a regularidade da exigência de tributação de juros sobre empréstimos concedidos.

A fiscalização afirma que houve reconhecimento de receita de juros no ano de 1995, ano em que, segundo constam da impugnação e do recurso, foi apresentada declaração de imposto de renda pelo lucro real. A verificação da existência de receita de juros em 1995, embora esse ano não esteja abrangido pelo auto de infração, torna-se relevante por ser um indício de que havia previsão para incidência de juros sobre os empréstimos mesmo na inexistência de contrato escrito.

Todavia, a cópia do livro diário (fls. 27) trazida aos autos pela Fiscalização não contém lançamentos contábeis correspondentes a receita de juros, mas há um registro com o histórico "VM S/EMPREST BATS.CRAL LTDA" no dia 30/06/95, sendo debitada a conta nº 1019001 e creditada a de nº 9005706. Também não há registro de receita de juros em nenhuma outra entre as cópias da escrituração da Recorrente de fls. 26 a 38.

Parece suficientemente seguro afirmar que, conforme o padrão usualmente empregado na prática contábil, o histórico "VM S/EMPREST BATS.CRAL LTDA" deve significar "Variação monetária sobre empréstimo Baterias Cral Ltda". Igualmente seria apropriado assegurarmos que a conta debitada é uma conta de ativo, por iniciar com o algarismo 1, e conta creditada é conta de resultado, tendo em vista seu número iniciar com o algarismo 9. Donde se conclui que realmente se trata de um



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10930.004635/2001-28  
Acórdão nº : 103-21.268

lançamento de variação monetária ativa e não de juros e, como bem sabemos, juros e variação monetária são conceitos contábeis distintos.

As variações monetárias decorrem de atualização dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte em função de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual. Por outro lado, os juros, de modo diverso das variações monetárias, não representam atualização do direito ou da obrigação, representam remuneração do capital financeiro e incidem, a depender de disposição contratual ou legal nesse sentido, de modo cumulativo com a atualização.

Assim como foi reconhecida receita de variação monetária ativa no ano de 1995, poderíamos aventar a possibilidade de omissão de receita da mesma espécie nos anos seguintes, durante os quais perdurou o empréstimo. Contudo, a descrição dos fatos contida nos autos de infração não contempla essa hipótese, o que nos limita ao exame do fato apontado, qual seja, omissão de receita de juros.

Quanto ao empréstimo concedido a Plaxjet Plásticos Injetados Ltda, não há qualquer lançamento referente a juros ou variação monetária nas citadas cópias da escrita contábil.

Dessa forma, não restou comprovada receita de juros sobre os dois empréstimos no ano de 1995.

Deve-se destacar, também, que a recorrente afirmou, tanto na impugnação quanto no recurso, que inexistia disposição contratual que prevísse incidência de juros. Registre-se que não há, nos autos, contrato referente aos dois empréstimos ou mesmo menção à existência de um. Também não há, conforme já vimos acima, anotação ou lançamento relativo à receita de juros sobre os dois empréstimos em qualquer das cópias da escrituração constante das fls. 26 a 38.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10930.004635/2001-28  
Acórdão nº : 103-21.268

Por outro lado, a Recorrente respondeu (fls.24), em atendimento à intimação fiscal de fls. 22, que nunca se encontrou na condição de controlada, controladora, coligada ou interligada das duas empresas para as quais emprestou recursos financeiros.

Verifiquemos agora o enquadramento legal apontado no auto de infração (fls.109). Foram indicados: art. 32 da lei 8981/95, art. 24 da Lei 9249/95 e art. 25, II, da Lei 9430/96. Assim estipulam os dispositivos legais:

**“Lei 8981/95. Art. 32.** Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior serão acrescidos à base de cálculo determinada na forma dos arts. 28 ou 29, para efeito de incidência do Imposto de Renda de que trata esta seção.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos rendimentos tributados na forma dos arts. 65, 66, 67, 70, 72, 73 e 74, decorrentes das operações ali mencionadas, bem como aos lucros, dividendos ou resultado positivo decorrente da avaliação de investimentos pela equivalência patrimonial.

§ 2º O ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas na forma do art. 72 corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

**Lei 9249/95. Art. 24.** Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida à pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§ 1º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere à receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

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

§ 3º (revogado pela lei 9430/96).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10930.004635/2001-28  
Acórdão nº : 103-21.268

**Lei 9430/96. Art. 25.** O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período."

A análise dos dispositivos acima transcritos, que embasaram a autuação do IRPJ, leva-nos a concluir que nenhum deles trata de obrigatoriedade de reconhecimento contábil, ou mesmo fiscal, de receita de juros sobre empréstimos concedidos. Também não fixa parâmetros ou percentuais para arbitramento de taxas de juros.

Sabemos ser, no mínimo, inusitado que a Recorrente empreste dinheiro sem ter qualquer remuneração sobre isso. Por outro lado, esse fato, por si só, não autoriza ao Fisco arbitrar valores a título de remuneração pelo empréstimo, não apenas com base nos dispositivos legais citados. A inexistência de remuneração deve ser tomada como um indício para aprofundamento da investigação. Na ausência de obrigatoriedade de se estabelecer cobrança de juros sobre empréstimos concedidos ou de presunção legal da existência de tal remuneração, caberia à Fiscalização a tarefa de provar a existência dessa receita. O que não ocorreu no presente caso.

E aqui no deparamos com um aspecto muito relevante do processo administrativo tributário: o ônus da prova. A regra geral é a de que incumbe ao fisco o ônus de provar a existência do fato gerador.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10930.004635/2001-28  
Acórdão nº : 103-21.268

Vejamos o ensinamento de Paulo Celso Bonilha<sup>2</sup>: "Como bem salientou o saudoso e ilustre professor<sup>3</sup>, que se destacou de forma proeminente na literatura processual e tributária, a presunção de legitimidade do ato administrativo confere à Administração uma "*relevatio ab onere agendi*" e não uma "*relevatio ab onere probandi*", isto é, a presumida legitimidade do ato permite à Administração aparelhar e exercitar, diretamente, sua pretensão e de forma executória, mas esse atributo não a exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão."

Não é diferente o entendimento pacífico do Conselho de Contribuintes, como bem ilustra a ementa abaixo.

"IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - ÔNUS DA PROVA - Nos casos de lançamento por omissão de receitas, excetuando-se as presunções legais, incumbe a Fazenda provar os pressupostos do fato gerador da obrigação e da constituição do crédito.(Acórdão 108-07124/2002)."

Desse modo, acolho as razões da Recorrente quanto à falta de comprovação da receita de juros.

Em face da conclusão do parágrafo anterior, a análise das outras alegações se torna prejudicada e inócua. É desnecessário o enfrentamento das questões relativas à opção pelo lucro presumido, ao regime de contabilização (competência ou caixa) das receitas, à periodicidade dos fatos geradores (anual, trimestral, ou mensal) ao cálculo dos juros arbitrados e à aplicabilidade da taxa Selic haja vista todas dependerem da existência do fato gerador. Se não ficou comprovada receita de juros, não há fato gerador e, conseqüentemente, carecem de objeto as controvérsias acerca das matérias vinculadas à sua existência (do fato gerador).

Portanto, não devem subsistir as exigências de IRPJ e CSLL.

<sup>2</sup> Da Prova no processo Administrativo Tributário, 2ª edição, Dialética, São Paulo, 1997, pág.75

<sup>3</sup> O "saudoso e ilustre professor" a quem se refere Bonilha é Gian Antonio Michel  
132.255\*MSR\*30/06/03



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10930.004635/2001-28  
Acórdão nº : 103-21.268

**II.b - conclusão.**

De acordo com a análise acima procedida, voto no sentido de rejeitar a alegação de decadência para o fato gerador 1996 e, no mérito, de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 11 de junho de 2003

ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA