



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº	13802.001024/96-17
Recurso nº	132.921 De Ofício
Matéria	IRPJ e OUTROS - Exs.: 1994 e 1995
Acórdão nº	108-07.873
Sessão de	07 de julho de 2004
Recorrente	DRJ-SÃO PAULO/SP I
Interessado	GOODYEAR DO BRASIL PRODUTOS DE BORRACHA LTDA.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1993, 1994.

Ementa:

IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA - DEPÓSITOS JUDICIAIS -
A correção monetária das demonstrações financeiras tem como objetivo traduzir em valores reais os elementos patrimoniais e, por consequência, a base de cálculo do Imposto de Renda. A correção monetária dos depósitos judiciais tem por escopo estornar despesa cujo valor, escrituralmente, integra o Patrimônio Líquido. Desnecessária a atualização da conta do Ativo representativa do depósito judicial, quando a contribuinte deixa de corrigir monetariamente a contrapartida passiva representativa da exigibilidade.

IRPJ – GLOSA DE PERDAS DE CAPITAL – ATO NULO –
Incabível a glosa de perdas na alienação de participação societária quando a fiscalização se baseia em irregularidades formais societárias e de direito privado, além de não comprovar que a conduta do contribuinte afrontou dispositivo legal e que o negócio fora contratado com vícios de legalidade.

IRPJ - ALIENAÇÃO DE AÇÕES ADQUIRIDAS COM INCENTIVOS FISCAIS DO IRPJ – Não se sustenta o lançamento quando provado que na data da alienação da participação societária incentivada o Certificado de Implantação do Projeto já se encontrava emitido pelo órgão responsável, prevalecendo os efeitos do contrato.

D

D

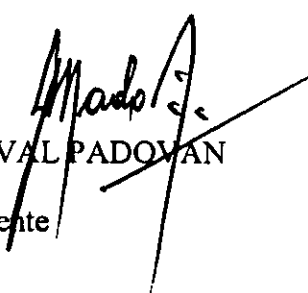
IRPJ – VALIDADE DO SALDO DEVEDOR DE CORREÇÃO MONETÁRIA DIFERENÇA IPC/BTNF ORIUNDO DE INCORPORAÇÃO – A pessoa jurídica sucessora poderá utilizar o Saldo Devedor de Correção Monetária relativo à Diferença IPC/BTNF na forma prevista no Decreto nº 332/91, independentemente de ter apurado Saldo Credor de Correção Monetária da Diferença IPC/BTNF oriundo de suas próprias atividades operacionais, não sendo obrigatória a compensação dos saldos credor e devedor.

CSL - LANÇAMENTO DECORRENTE - O decidido no julgamento do lançamento principal do IRPJ faz coisa julgada no dele decorrente, ante a íntima relação de causa e efeito entre eles existente.

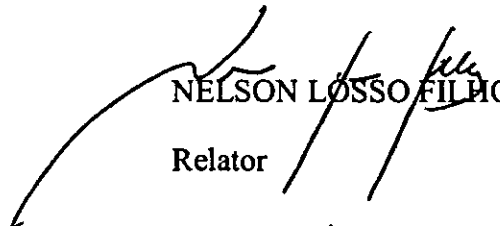
Recurso de Ofício Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GOODYEAR DO BRASIL PRODUTOS DE BORRACHA LTDA.

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


DORIVAL PADOVAN

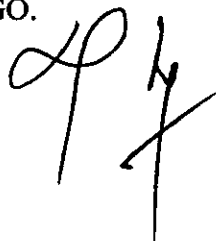
Presidente


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, HELENA MARIA POJO DO REGO (Suplente Convocada), JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA e DEBORAH SABBÁ (Suplente Convocada). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO e JOSÉ HENRIQUE LONGO.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized 'P' followed by a vertical line and a diagonal stroke.

Relatório

Trata-se de recurso de ofício interposto pela autoridade julgadora de primeira instância, de conformidade com o artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas por meio da Lei nº 9.532/97, na Decisão de nº 001505, proferida em 27/04/01, pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, acostada aos autos as fls. 300/367 em função de ter sido exonerado parte do crédito tributário lançado por meio dos autos de infração do IRPJ e da CSL, relativo aos anos de 1993 e 1994.

As matérias submetidas a julgamento em primeira instância, cujo crédito tributário foi cancelado, e que é objeto do reexame necessário, dizem respeito a: ausência de atualização monetária de depósitos judiciais, baixa de ativo investimento comprovada com documento que exterioriza ato nulo, glosa de perdas de capital não efetivas nem pertinentes, glosa de perdas de capital não efetivas na baixa de investimento na empresa Paracrevea Borracha Vegetal S/A e tratamento tributário inadequado na dedução do saldo devedor de correção monetária da diferença IPC/BTNF.

Fundamentou a recorrente, conforme consignado às fls. 324 a 331, que:

"1- quanto a ausência de atualização monetária de depósitos judiciais- Termo de Verificação nº 1 - Entendeu a fiscalização que o não reconhecimento de correção monetária, aos mesmos índices e na mesma sistemática da correção do balanço, provocaria, ainda que de forma indireta, distorção na apuração da base de cálculo. Em outras palavras, a eventual correção monetária aplicada sobre os depósitos judiciais não implicaria em majoração de base de cálculo do tributo, eis que tal " receita de correção monetária" seria neutralizada pela correspondente "despesa de correção monetária" provinda das contas do patrimônio líquido. Destarte não haveria ganho inflacionário e nem perda inflacionária por estarem aqueles valores dos depósitos "congelados" para todos os efeitos.

Nessa linha de raciocínio, o autor da ação fez várias afirmações verdadeiras mas não logrou êxito na conclusão. Correto estaria tal raciocínio se os efeitos inflacionários sobre o capital de giro próprio, na proporção correspondente aos depósitos judiciais, só pudessem ser apropriados, de forma vinculada com a variação monetária ativa eventualmente auferida pelo contribuinte. Entretanto tal vinculação não existe, mesmo porque tais depósitos podem ser diretamente convertidos em renda da União. Então, a perda inflacionária, concretamente, ocorrerá enquanto não transitado em julgado a decisão judicial.

2- a respeito da baixa de ativo investimento comprovada com documento que exterioriza ato nulo, da glosa de perdas de capital não efetivas nem pertinentes e da glosa de perdas de capital não efetivas na baixa de investimento na empresa Paracrevea Borracha Vegetal S/A - Termos de Verificação nºs 3, 4 e 6 - Como já relatado em detalhes, a atuada alienou, a outra sociedade, participações societárias que haviam sido adquiridas com recursos oriundos de incentivos fiscais do imposto de renda. Diante de tal negócio, a fiscalização o considerou

ato nulo e para tanto se valeu de uma previsão legal constante do art. 19 do DL n.º 1.3767/74. Essa norma estabelecia que as ações eram intransferíveis até a data da emissão do CERTIFICADO DE IMPLANTAÇÃO DO PROJETO, a ser emitido pela agência de desenvolvimento competente. Compulsando-se o que dos autos consta percebe-se que, na fase investigatória do procedimento, a fiscalização não se apercebeu ou não foi informada que à data da indigitada operação o requisito legal já havia sido cumprido, ou seja, o competente certificado já havia sido emitido, como comprovam, satisfatoriamente, os documentos de fls. 235/247 dos autos. Dessa forma, toda a teoria de nulidade dos atos jurídicos explanada pelo autor da ação fica prejudicada.

Ainda, no que concerne ao TVF n.º 3, a fiscalização, por ter considerado aquela alienação um ato nulo de pleno direito, fez o cálculo do valor da correção monetária daquele ativo como se ele ainda permanecesse no patrimônio da autuada, para fins de tributação. Face ao acima exposto, este procedimento deixa de fazer sentido, visto que a alienação produziu todos os efeitos que lhes são próprios.

Nas demais glosas envolvidas, Termos de Verificação Fiscal n.º 4 e 6, a fiscalização tentou fundamentar a exigência em normas do direito privado que versam sobre o registro e transferência de ações nominativas (Lei 6.404/76, art. 31, § 1º, art. 100, § 1º). Em comum, têm essas regras, a condição de serem normas de natureza instrumental – aquelas concebidas para assegurar a aplicação do bom direito – ; tratam, isto sim, da exigência da prática de atos formais de registro nos negócios envolvendo ações nominativas, visando dar eficácia societária e comercial.

Entretanto, como disposto no art. 118 do Código Tributário Nacional, a validade e a eficácia dos negócios praticados pelos particulares são irrelevantes na definição do fato gerador, e nem podia ser diferente, senão o fisco estaria à mercê da forma e da vontade da prática dos atos pelos contribuintes.

Reiteramos, ainda nesse ponto, que as considerações de ordem financeira manifestadas, pelo autor da ação fiscal, não lhe emprestam melhor sorte, por tudo que já foi exposto na matéria. Como regra, não cabe ao intérprete fazer distinções de qualquer ordem onde o legislador não as fez. Ademais, a fiscalização não trouxe aos autos nenhuma evidência de que as operações não foram praticadas a preços de mercado, como bem assinalou a defendente.

3- quanto ao tratamento tributário inadequado na dedução do saldo devedor da diferença de correção monetária por diferença de IPC/BTNF – Termo de Verificação n.º 5- Relembremos a situação concreta destes autos: em março de 1993, a fiscalizada, incorporou uma de suas subsidiárias, a "COMEX"; em 1991, tanto a incorporadora como a incorporada haviam procedido, em obediência ao império da lei, à correção monetária complementar IPC/BTNF; a incorporadora havia apurado saldo credor; a incorporada havia apurado saldo devedor; ocorrida a incorporação, a sucessora não procedeu à confusão dos saldos, ou seja, não procedeu à uma soma algébrica; continuou dando tratamento legal específico para cada



saldo, conforme sua natureza; em julho de 1993 a fiscalizada usou da faculdade legal, prevista na Lei 8.541/92, recolhendo o valor correspondente a 5% de todo o seu lucro inflacionário ainda não realizado-lucro, diga-se de passagem, gerado por suas próprias atividades e não assumindo por sucessão. Em resumo foi essa a conduta da fiscalizada.

A fiscalização, ignorando todos os ditames legais que já citamos, fez um raciocínio sem precedentes jurídicos ou mesmo financeiro. Partindo da alíquota do IRPJ (geral, não a alíquota reduzida), o autor da ação imaginou a carga tributária hipotética a ser suportada na tributação dos lucros reais futuros; como saldo devedor, implica em fator de redução, concluiu que a manutenção isolada do saldo devedor, propiciaria uma economia tributária naquela equivalência enquanto de outro lado o saldo credor seria tributado à alíquota especial de 5%; entendeu assim que a tributação não era equivalente à dedução e que portanto o contribuinte auferiu vantagem ilícita em sua conta.

Admitamos, só para raciocínio, que a fiscalizada tivesse procedido como assim imaginou o autuante: procedida à soma algébrica e sendo o lucro inflacionário superior ao saldo devedor incorporado, haveria uma parcela restante do lucro inflacionário ainda a ser tributada pela alíquota reduzida de 5%; neste procedimento, sim, a fiscalizada teria cometido infração à lei, porque teria antecipado uma dedução só autorizada ao longo de seis anos; esta sim seria vantagem ilícita.

Parece que a digna fiscalização, não se apercebeu, que a tributação do lucro inflacionário à alíquota reduzida, e em separado dos demais fatos e atos jurídicos, constitui-se em uma exceção ao regime de tributação das pessoas jurídicas, submetidas ao lucro real. O lucro real não é, e nunca foi mera soma algébrica de ingressos e desembolsos, ou receitas e despesas. Ele resulta da interação de atos e fatos jurídicos que ocorrerem durante o período de apuração, para formar um único resultado- base tributável- que não se confunde, em nada, com os resultados individuais de cada fato ou ato jurídico ocorrido (fato gerador complexo). Fora desse contexto foi idealizada, pelo legislador, a tributação especial do lucro inflacionário. Procedida esta tributação em conformidade com a lei, não há como se falar em vantagem lícita ou ilícita; o contribuinte, simplesmente, cumpriu a pretensão do Estado."

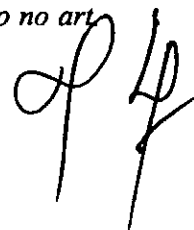
Os fundamentos da decisão proferida foram resumidos por meio da seguinte
ementa:

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

Ano-calendário: 1993, 1994

Ementa: VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA. DEPÓSITO JUDICIAL EM GARANTIA DE INSTÂNCIA.

Enquanto subordinada a disponibilidade dos depósitos e dos respectivos valores de atualização monetária ao êxito da ação, incorre o fato gerador do imposto de renda como pressuposto no art.



43 do CTN; até a decisão final, os rendimentos dos depósitos estão juridicamente indisponíveis para o depositante.

PERDA DE CAPITAL HAVIDA NO NEGÓCIO REALIZADO ENTRE PESSOAS JURÍDICAS COLIGADAS, CONTROLADAS OU INTERLIGADAS.

Nesta circunstância, a impugnação da perda, depende da comprovação, por parte da fiscalização, de que a conduta do contribuinte afrontou dispositivo legal especial ou de que o negócio fora contratado com vícios de legalidade; a legislação do imposto de renda tipifica as situações, consideradas, para efeitos fiscais, como atos anormais de gestão, estabelecendo consequências próprias (DDL, PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E OUTRAS). Somente inferências de ordem econômica, não são suficientes para caracterização do ilícito fiscal.

ALIENAÇÃO DE AÇÕES, ADQUIRIDAS COM RECURSOS PROVINDOS DE INCENTIVOS FISCAIS DO IRPJ.

Comprovado, nos autos, que à data da alienação, já estava emitido, pela agência de desenvolvimento competente, o Certificado de Implantação do Projeto, prevalecem, para fins tributários, os efeitos do contrato, independentemente do registro da operação em livro comercial- societário próprio (RIR/80, art. 501).

SALDO DEVEDOR DA CORREÇÃO MONETÁRIA COMPLEMENTAR IPC/BTNF, ASSUMIDO EM RAZÃO DE INCORPORAÇÃO.

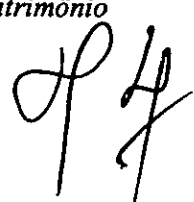
Deve ser dispensado, na pessoa jurídica sucessora, o mesmo tratamento legal previsto para a sucedida que gerou tal saldo devedor (Decreto nº 332/91, art. 36); independentemente de a sucessora ter gerado em suas próprias atividades saldo credor de correção monetária complementar; descabe a compensação de saldos diferenciados.

EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL.

A exclusão, pela investidora, de valor do lucro líquido do exercício, para fins de apuração do lucro real, a título de ajuste por equivalência patrimonial, só prevalece se o contribuinte provar, à saciedade, corresponder a lucro ou ganho efetivo auferido no período, correspondente ao ajuste, pela investida. Não estão isentos os ajustes efetuados com o mero propósito de igualar o valor patrimonial do investimento, ao valor da parcela do patrimônio pertencente ao contribuinte.

IMPOSTO DE RENDA DIFERIDO. PROVISÃO ATIVA SOBRE O SALDO DEVEDOR DA CORREÇÃO MONETÁRIA COMPLEMENTAR IPC/BTNF ASSUMIDO POR INCORPORAÇÃO.

O valor da provisão ativa, formada com base no saldo devedor da correção monetária IPB/BTNF, mantido no livro fiscal, ainda a amortizar, cuja contrapartida foi registrada diretamente no patrimônio



líquido, deve ser adicionado ao lucro real, por não comportar isenção prevista em lei ou não incidência.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1993

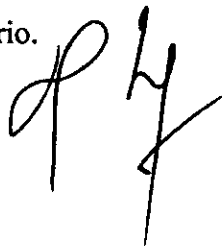
Ementa: TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O decidido quanto ao lançamento principal, aplica-se ao lançamento reflexo.

Lançamento Procedente em Parte."

Diante dessa decisão, cuja exoneração do sujeito passivo ultrapassou em seu total a R\$ 500.000,00, tributo e multa, valor de alçada previsto no inciso I do artigo 34 do Decreto nº 70.235/72 com as alterações da Lei nº 9.532/97 e Portaria MF nº 375/2001, apresenta o julgador singular, no resguardo do princípio constitucional do duplo grau de jurisdição, o competente recurso *ex officio* (fls. 364).

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of stylized, overlapping letters and flourishes.

Voto

Conselheiro NELSON LÓSSO FILHO, Relator

O recurso de ofício tem assento no art. 34, I, do Decreto nº 70.235/72, com a nova redação dada por meio do art. 67 da Lei nº 9.532/97, contendo os pressupostos para sua admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Concluindo o julgador singular ter sido o lançamento promovido ao arrepio das normas vigentes, restou-lhe considerá-lo improcedente em parte para exigência do crédito tributário respectivo, interpondo o recurso de ofício de fls. 364.

Do reexame necessário, verifico que deve ser confirmada a exoneração processada pela DRJ em São Paulo, não merecendo reparos a sua decisão, visto que assentada em interpretação da legislação tributária perfeitamente aplicável às hipóteses submetidas à sua apreciação.

Quanto ao item correção monetária de depósitos judiciais, verifico que para a sua exoneração a estrutura dos argumentos apresentados pelo recorrente gira em torno da indisponibilidade de tais montantes, tese com a qual não concordo.

Entendo que a exigência de correção monetária de tais depósitos é oriunda do próprio sistema de correção monetária das demonstrações financeiras.

Pela leitura da legislação existente, fica clara a intenção de que a correção monetária tem o condão de eliminar os efeitos da inflação sobre o patrimônio da pessoa jurídica.

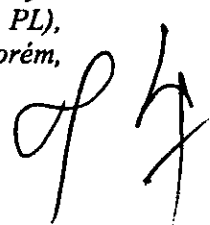
O art. 3º do Decreto nº 332/91, estatui:

"A correção monetária das demonstrações financeiras tem por objetivo expressar, em valores reais, os elementos patrimoniais e a base de cálculo do imposto de renda de cada período-base."

Percebe-se que o objetivo da correção monetária é equalizar as demonstrações financeiras, neutralizando os efeitos da inflação, não representando, em valores reais, nem acréscimo nem decréscimo de renda.

Em voto proferido nesta Câmara, o eminente Conselheiro José Antônio Minatel aborda com extrema visão esta situação, ao qual peço vênha para transcrever parte de suas conclusões:

"Quando a lei manda corrigir as contas do Ativo Permanente não está criando receita para a empresa, mas neutralizando custos reconhecidos por idêntica correção materializada nas contas do Patrimônio Líquido, imputados ao resultado do exercício. O sistema foi assim idealizado, com correção nos dois grupos de contas (AP e PL), para permitir a atualização monetária de seus próprios valores, porém,



a sua inteligência traduz-se em mero estorno, ou exclusão do cálculo da correção monetária do PL de valores destinados a investimentos fixos, que não contribuíam diretamente para a formação do resultado do exercício da empresa."

Esta é a base do sistema de correção monetária.

Quando a legislação determina a correção das contas do Ativo Permanente e do Patrimônio Líquido e, desse procedimento, resulta saldo devedor, tem-se como corolário que tal resultado decorre de ser o Patrimônio Líquido maior que o Ativo Permanente, em razão do fato de que parte do capital próprio da empresa não se encontra aplicado em ativo permanente, mas em sua atividade operacional, em contas de Circulante e Realizável a Longo Prazo, onde os efeitos inflacionários se manifestam via preço, integrando o resultado do exercício como receita, vindo a ser neutralizado pelo referido saldo devedor de correção monetária calculado.

Disto decorre que aquele saldo devedor acaso apurado se traduz em custo inflacionário, daí a necessidade de se promover a atualização dos valores que representam a aplicação de recursos próprios alocados em contas do Ativo Circulante ou Realizável, como forma de se anular aquele efeito.

É por este raciocínio que a lei determinou que os mútuos celebrados entre pessoas ligadas fossem submetidos à atualização, como forma da mutuante reconhecer a variação monetária.

Tal providência visa neutralizar a correção de valores escriturados no Patrimônio Líquido, mas que estão aplicados fora do patrimônio da empresa.

Ipsa facto, é pela mesma lógica que os depósitos judiciais podem ficar sujeitos à atualização monetária, posto representarem recursos escriturados no Patrimônio Líquido e aplicados em contas estranhas àquelas representativas do patrimônio da pessoa jurídica. Estão fora do patrimônio da empresa, depositados judicialmente, entretanto integram o Patrimônio Líquido, como capitais próprios, ou têm origem em capitais de terceiros escriturados no Exigível.

Pela lógica da correção monetária, neutralizar os efeitos inflacionários sobre o patrimônio, deveriam tais valores depositados serem excluídos do Patrimônio Líquido, caso provenientes de recursos próprios, ou, se oriundos de capitais de terceiros, terem suas despesas de captação adicionadas ao resultado do exercício.

Esta sistemática, identificação da origem dos recursos, no dia a dia se torna impraticável, optou-se por outro caminho que foi neutralizar o efeito sobre o Patrimônio Líquido, procedendo-se a atualização monetária das contas representativas dos depósitos judiciais, por meio de índices aplicáveis à correção monetária das demonstrações financeiras.

Como visto, a atualização monetária dos depósitos judiciais não cria renda, não se podendo falar, portanto, em disponibilidade ou indisponibilidade. Traduz, isto sim, uma anulação de despesa indevida.

Por outro giro, deve-se anotar, não haveria a necessidade de atualização monetária dos depósitos judiciais registrados no Ativo somente se a conta representativa das

obrigações tributárias correspondentes, constante do passivo exigível, permanecesse com seus saldos originais, sem correção monetária, mantendo a mencionada neutralidade.

A empresa afirma em sua impugnação, às fls. 60, que deixou de provisionar e, conseqüentemente, corrigir a conta de Passivo controladora da exigibilidade dos tributos discutidos judicialmente, a respeito dos quais foram efetivados os depósitos judiciais, o que, para manter o equilíbrio e os efeitos da correção monetária do balanço, torna desnecessária a atualização monetária da conta depósitos judiciais.

Assim, não há que se falar em correção monetária das contas representativas de depósitos judiciais quando a empresa deixa de corrigir também as contas do passivo relacionadas a eles. Incabível, portanto, a exigência fiscal.

Quanto à baixa de ativo investimento justificada com documento que exterioriza ato nulo, com a glosa da perda de capital na alienação de participação societária na empresa Paracrevea Borracha Vegetal S/A, os elementos juntados aos autos às fls. 235/247 comprovam que a pessoa jurídica detinha o Certificado de Implantação do Projeto, já emitido na data da operação, não cabendo a glosa efetivada e o cálculo da correção monetária sobre o ativo que a fiscalização considerou não baixado em virtude da alienação ter sido considerada ato nulo. Além disso, em nenhum momento o Fisco comprova que a alienação não se realizou a preço de mercado.

Incabível, também, as glosas indicadas nos Termos de Verificação Fiscal nº 4 e 6, pois elas estão fundamentadas apenas nas regras previstas na Lei nº 6.404/76, que versam sobre o registro e transferência de ações, artigos 31, § 1º, art. 100, § 1º, que geraram efeito apenas na esfera do direito privado, não provocando exigência tributária.

Os indícios levantados foram tratados como caracterizadores por si só da infração à legislação tributária. A fiscalização ao analisar tais incongruências concluiu, precipitadamente, que possibilitariam a glosa da efetuada. Esta ilação, entretanto, não pode ser considerada como fato gerador de tributo.

Este Conselho tem aceitado que o Fisco lastreie seus levantamentos por meio de presunções simples, desde que demonstrada a lógica tributária e fundamentada por elementos confiáveis.

Não posso acatar o procedimento adotado, porque ele parte de dados não confiáveis e suficientes, não podendo, pura e simplesmente, suas conclusões serem consideradas como inabaláveis, invertendo-se o ônus da prova.

Cabia à fiscalização aprofundar seus procedimentos de auditoria, levantar outros elementos para robustecer os indícios que havia detectado, para ficar perfeitamente caracterizada a infração que estava sendo imputada à empresa.

Ainda que as irregularidades formais no registro de ações possam ser consideradas o produto de procedimento anormal por parte da autuada, entendo que nada provam por si só, nem autorizam o lançamento fiscal.

Quando muito, podem constituir um indício que justifique aprofundamento da ação fiscal em torno de eventual infração, o que somente se concretizaria caso a fiscalização viesse a juntar outras provas materiais.

Entendo, pois, que ao Fisco competiria apurar outros fatos que o conduzissem à caracterização mais segura sobre tal irregularidade. Não o fazendo, a conclusão a que se chega é a de que o fato em si não autoriza e não pode dar suporte à tributação, justamente pela falta de prova material para sustentá-la.

O lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, arts. 3º e 142), cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN. O imposto, por definição do art. 3º do referido código, não pode ser usado como sanção.

Alberto Xavier nos ensina em seu livro *Do Lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário*, Ed. Forense, p. 146/147:

"Dever de prova e "in dubio contra fiscum"

Que o encargo da prova no procedimento administrativo de lançamento incumbe à Administração fiscal, de modo que em caso de subsistir a incerteza por falta de prova, esta deve abster-se de praticar o lançamento ou deve praticá-lo com um conteúdo quantitativo inferior, resulta claramente da existência de normas excepcionais que invertem o dever da prova e que são as presunções legais relativas. Com efeito, a lei fiscal não raro estabelece presunções deste tipo em benefício do Fisco, liberando-o deste modo do concreto encargo probatório que na sua ausência cumpriria realizar; nestes termos a Administração fiscal exonerar-se-á do seu encargo probatório pela simples prova do fato índice, competindo ao particular a demonstração do contrário.

É o que resulta do § 3º do artigo 9º do Decreto-lei nº 1.598/77, ao afirmar que a regra de que cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados na contabilidade regular não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova dos fatos registrados na sua escrituração."

Cabe, ainda, transcrever um 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)."

Portanto, 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.

Sobre o assunto em questão, assim se manifesta 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".

Assim, não pode prosperar o lançamento pautado em indícios, sendo condição essencial que a fiscalização aprofundasse a auditoria, para só aí concluir pela infração à legislação tributária, dando caráter de certeza e liquidez à exigência.

No que diz respeito ao tratamento tributário inadequado na dedução do saldo devedor de correção monetária da diferença IPC/BTNF, constante do Termo de Verificação nº 5, vejo que o fato detectado pelo Fisco foi que a autuada, por incorporação de outra pessoa jurídica, adquiriu direito a saldo devedor de correção monetária. Ela própria apurou saldo credor de correção monetária da diferença IPC/BTNF, oriundo de suas atividades operacionais. Acontecida a incorporação, a contribuinte não procedeu a confusão dos saldos, controlando-os em contas separadas, dando tratamento legal específico para cada um.

O uso do incentivo de realização integral do lucro inflacionário acumulado à alíquota de 5%, Lei nº 8.541/92, não macula a preservação do saldo devedor controlado à parte,



porque a legislação de regência não estabelecia a obrigatoriedade da compensação do saldo de correção monetária quando recebido por incorporação, seja ele devedor ou credor.

Não ocorreu utilização ilícita do saldo devedor de correção monetária da diferença IPC/BTNF à alíquota regular, por ter a empresa optado em 1993 pelo benefício da realização integral do Lucro Inflacionário Acumulado à alíquota em de 5%, porque não existia restrição para tal procedimento.

A regra de realização integral do Lucro Inflacionário Acumulado à alíquota de 5% foi um incentivo previsto na Lei nº 8.541/92, podendo a empresa utilizá-lo dentro das condições estabelecidas na legislação de regência.

Não havendo obrigatoriedade da compensação dos saldos de correção monetária da diferença IPC/BTNF, quando recebido por incorporação, insubsistente o lançamento da infração descrita no Termo de Verificação Fiscal nº 05.

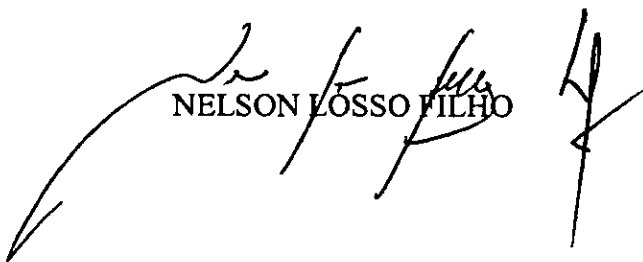
Lançamento Decorrente:

Contribuição Social s/ o Lucro.

O lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro em questão teve origem em matéria fática apurada na exigência principal, onde a fiscalização lançou crédito tributário do Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Tendo em vista a estreita relação entre eles existente, deve-se aqui seguir os efeitos da decisão ali proferida.

Em face do que dos autos consta, é de ser confirmada a decisão de primeira instância, pelos seus exatos fundamentos e, neste sentido, voto por negar provimento ao recurso de ofício de fls. 364.

Sala das Sessões-DF, em 07 de julho de 2004.


NELSON LOSSÓ FILHO