



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

---

<b>Processo nº</b>	17883.000311/2005-04
<b>Recurso nº</b>	156.135 De Ofício e Voluntário
<b>Matéria</b>	IRPJ E OUTROS
<b>Acórdão nº</b>	103- 22.981
<b>Sessão de</b>	25 de abril de 2007
<b>Recorrentes</b>	7ª TURMA/DRJ - RIO DE JANEIRO/RJI SYNERGY S/A

---

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

**Ano-calendário: 2000, 2001**

**Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

**Ano-calendário: 2000, 2001**

**Ementa:** LANÇAMENTO DE OFÍCIO. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS E DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA.

Na apuração do resultado em procedimento de ofício deve ser considerado, para o IRPJ, o prejuízo fiscal do ano-calendário bem como o saldo acumulado de prejuízos anteriores e, para a CSLL, a base negativa do ano-calendário bem como o saldo acumulado de base negativa de períodos posteriores.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

**Ano-calendário: 2000**

**Ementa:** DECADÊNCIA. IRPJ E CSLL. TERMO INICIAL.

No caso do regime de apuração anual para o IRPJ e CSLL, considera-se ocorrido o fato gerador em 31 de dezembro do período base de apuração, sendo esse o termo inicial para contagem do prazo decadencial. Nessas circunstâncias, para o ano-calendário de 2000 o fato gerador deu-se em 31/12/2000.

**DECADÊNCIA. IRPJ E PIS. PRAZO.**

O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente ao IRPJ e ao PIS extingue-se em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, § 4º, do CTN. Em relação ao IRPJ, o decurso do prazo fatal para o ano-calendário de 2000 ocorreu em 31/12/2005. Com ciência da autuação em data anterior (26/12/2005) não ocorreu a decadência. Para o PIS, com fato gerador mensal, é acolhida a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até 30/11/2000, inclusive.

**LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. COFINS.** A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento de tributos e contribuições sociais enquadrados na modalidade do art. 150 do CTN, a do lançamento por homologação, como no caso de Cofins. Inexistência de pagamento, ou descumprimento do dever de apresentar declarações, não alteram o prazo decadencial nem o termo inicial da sua contagem.

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

**Ano-calendário: 2000, 2001**

**Ementa: OMISSÃO DE RECEITA. CARACTERIZAÇÃO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.**

A caracterização da omissão de receita com base em presunção só é permitida nas hipóteses expressamente previstas em lei, sendo vedado ao Fisco definir pela ocorrência da irregularidade sem base normativa que lhe dê sustentação.

**Assunto: Outros Tributos ou Contribuições**

**Ano-calendário: 2000, 2001**

**Ementa: CSLL. PIS. COFINS. LANÇAMENTOS DECORRENTES.**

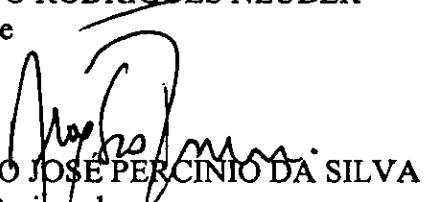
Cancelada a exigência referente ao IRPJ, o mesmo deve acontecer em relação à CSLL, PIS e Cofins, por serem tributos lançados como decorrência dos mesmos fatos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela 7ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO NO RIO DE JANEIRO/RJI E SYNERGY S/A

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso *ex officio* e REJEITAR a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo ao IRPJ e CSLL referente ao ano-calendário de 2000; por maioria de votos, ACOLHER a mesma preliminar em relação às contribuições ao PIS e COFINS para os fatos geradores ocorridos até 30/11/2000, vencidos os conselheiros Leonardo de Andrade Couto (relator) e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que não a acolheram em relação à COFINS; e, no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso. O conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes acompanhou o relator no mérito pelas conclusões e apresentará declaração de voto. Designado para redigir o voto vencedor quanto à decadência o conselheiro Aloysio José Percínio da Silva.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER

Presidente

  
ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA  
Relator Designado

FORMALIZADO EM: 19 OUT 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Márcio Machado Caldeira, Alexandre Barbosa Jaguaribe, Antonio Carlos Guidoni Filho e Paulo Jacinto do Nascimento .



## Relatório

Por bem resumir a controvérsia, adoto o relatório da decisão recorrida que transcrevo a seguir:

*O presente processo tem origem nos seguintes autos de infração, lavrados pela DRF/Volta Redonda-RJ em 26/12/2005: de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica-IRPJ, de fls. 263/270, no valor de R\$ 3.039.287,09; de Programa de Integração Social-PIS, de fls. 271/279, no valor de R\$ 80.269,43; de Contribuição para Seguridade Social – Cofins, de fls. 280/288, no valor de R\$ 370.474,42 e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL, de fls. 289/297, no valor de R\$ 1.046.668,62, todos acrescidos da multa proporcional de 75% e demais encargos moratórios. Para o IRPJ, o enquadramento legal é o art. 24 da Lei 9249/95 e arts. 249,II,251,§único,278,279,280 e 288 do RIR/99.*

*A lavratura dos autos, conforme Termo de Constatação às fls. 260/262 e descrição dos fatos à fl. 265, decorreu de omissão de receitas, configurada por pagamentos efetuados pela empresa, com recursos de origem não comprovada, em função, em síntese, do detalhamento abaixo:*

*. contabilmente, a movimentação de recursos financeiros não transita pelas contas representativas de disponibilidades, tais como: Caixa e/ou Bancos, havendo apenas os registros em contas patrimoniais, genéricas: "Devedores no país" e "Credores no país", sem qualquer identificação nominal e individualizada;*

*. na conta 4.1.9.20.20.300-Notas promissórias a pagar nos livros Razão ano 2000 e 2001, selecionou-se registros a débito referentes a resgates das Notas, e constatou-se que:*

*. a saída dos recursos não foi contabilizada em conta Caixa e/ou bancos porque nas datas correspondentes não havia saldo suficiente para os desembolsos;*

*. a conta creditada é a 1.1.8.80.92.051-devedores no país, sem qualquer identificação nos livros; a interessada, intimada, informou tratar-se da empresa FICOM S/A;*

*. documentos denominados "NOTA DE DÉBITO-VINCULADA A RESGATE DE TÍTULO CAMBIAL", emitidos pela FICOM S/A-devedora, são apresentados como lastreadores dos recursos para resgate das promissórias; na interessada não há registro contábil do efetivo ingresso desses recursos financeiros;*

*. em diligência fiscal na FICOM S/A foi verificado que não havia, nas datas indicadas, registro contábil ou disponibilidade financeira, em Caixa ou bancos, que comprovem a saída dos recursos;*

*. a interessada foi intimada a apresentar comprovantes, bem como cópia xerox ou microfilme do cheque emitido, referente às contas*

*"Devedores no país" e "Credores no país"; tendo informado que já haviam sido encaminhadas, o que não foi encontrado pela fiscalização;*

*. dentre os lançamentos da conta "Notas promissórias a pagar", constam registros com o histórico "nossa pagamento BANCO EUROINVEST S/A", nos dias e valores indicados à fl. 261. A interessada apresentou como suporte recibos desse Banco autenticados mecanicamente, que comprovam que a interessada efetuou os pagamentos. Não apresentou cópia xerox ou microfilme dos cheques e nas datas mencionadas, a interessada não possuía saldo suficiente em Caixa e/ou bancos para o desembolso;*

*. evidenciou-se que a interessada não comprovou a origem dos recursos utilizados para dar suporte aos resgates das Notas Promissórias;*

*. a omissão de receitas foi apurada conforme "Demonstrativo de Pagamentos efetuados com recursos de origem não comprovada" – ano-calendário 2000, fl. 161, e ano-calendário 2001, fl. 208;*

*Inconformada com o lançamento, da qual foi científica em 26/12/2005, fl. 300, a interessada apresentou, em 18/01/2006, a impugnação de fls. 304/324, com os anexos de fls. 187/207, onde alega, em síntese:*

*A Fiscalização, conhecedora dos pagamentos realizados (ressalte-se que o Fisco não discute a validade dos pagamentos), instou a Impugnante a demonstrar a origem das receitas utilizadas para efetuar tais pagamentos, uma vez que a empresa foi considerada como não operacional e não apresentava movimentação em seu caixa ou em conta bancária para justificá-los.*

*A Impugnante informou que os recursos utilizados nos pagamentos em referência tiveram origem na amortização de contrato de conta-corrente feita pela empresa FICOM S/A, com quem a Impugnante mantém contrato de conta-corrente. Em função do referido contrato de conta-corrente, aquela empresa efetuou pagamentos à Impugnante, que foram utilizados para os pagamentos listados pela Fiscalização.*

*A jurisprudência do E. STJ fixou que "os conceitos de receita e renda são diversos. O imposto de renda não deve incidir sobre a integralidade da receita auferida, mas apenas à renda efetiva obtida a partir dela". Aliás já decidiu o Conselho de Contribuintes, ao afastar a utilização integral da receita pretensamente omitida como base de cálculo do IR.*

*É, pois, a preterição do direito de defesa que vicia a constituição do crédito tributário, por ter o procedimento fiscal se afastado das normas legais e constitucionais que o regem, como ato administrativo vinculado. A sanção de nulidade, expressa no artigo 59, II, do regulamento processual tributário, tem amparo constitucional no artigo 5º, LV.*

*A legitimidade da constituição do crédito tributário deve obedecer entre outros, a dois princípios constitucionais - tributários, da verdade*

*material e inquisitorial, presentes no artigo 142 do Código Tributário Nacional.*

*Argüi a nulidade da autuação por erro no cálculo do IRPJ e CSLL supostamente devidos. Na hora de calcular o imposto devido em função da omissão de receita, a Fiscalização simplesmente tomou a totalidade dos pagamentos efetuados no período-base (trimestral, de acordo com a planilha apresentada pela Fiscalização) e sobre eles fez incidir a alíquota do IRPJ e da CSLL (inclusive dos adicionais), sem se preocupar em apurar o eventual lucro real decorrente das receitas supostamente omitidas. Ou seja, o Fisco utilizou como base de cálculo do IRPJ e da CSLL os pagamentos efetuados, e não o lucro real auferido no período.*

*Deste modo, a fiscalização deveria ter agido da seguinte maneira: Adicionar à base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurada no período a receita supostamente omitida pela Impugnante; desta nova receita auferida (na qual já estaria somada as receitas omitidas no período-base), subtrair as despesas dedutíveis previstas na legislação do imposto; caso apurado base de cálculo positiva (lucro líquido), descontar desta base de cálculo os prejuízos fiscais acumulados pelo contribuinte nos exercícios anteriores, se houver; finalmente, havendo ainda base de cálculo positiva - lucro real, fazer incidir a alíquota do IRPJ e da CSLL (acrescidos dos adicionais legais), para se chegar no montante do tributo devido.*

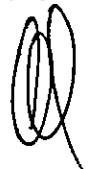
*Neste particular, ressalte-se que a contribuinte, até por ser não-operacional, acumula prejuízos fiscais ao longo de vários exercícios, inclusive nos períodos-base nos quais se verificou possível omissão de receita, basta verificar as DIPJ's , já apresentadas à Receita Federal, que foram sumariamente ignorados pela fiscalização.*

*Pelo que se extrai da autuação, nota-se que a Fiscalização confundiu o procedimento do lançamento do IRRF nos casos de pagamento sem causa ou a beneficiário indeterminado (art. 61 da Lei nº 8.981/95) com o caso do IRPJ em casos de omissão de receita (caso dos autos). Neste caso, a utilização dos pagamentos como base de cálculo do IRPJ e da CSLL é rigorosamente indevida, pois não observam os princípios inerentes a ambos os tributos e não refletem a base de cálculo durante o período.*

*. da decadência parcial dos créditos tributários objeto do lançamento:*

*Com o advento da Lei nº 8.383, de 1991, o imposto de renda das pessoas jurídicas passou a ser devido mensalmente, à medida que os lucros fossem auferidos e, portanto, com a obrigatoriedade de as empresas apurarem a base de cálculo e o imposto devido a cada mês. Nenhuma solução de continuidade houve com a superveniente das Leis nº 8.541, de 1992, e 8.981, de 1995, que mantiveram o sistema de bases correntes para as pessoas jurídicas.*

*Relativamente à contribuição social sobre o lucro, determinam os diplomas legais acima citados que a ela aplicam-se as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (art. 38 da Lei nº 8.541/92 e art. 57 da Lei nº 8.981/95).*





A Lei nº 9.430/96, seguindo o sistema de bases correntes, alterou o período de apuração do imposto - de mensal para trimestral, mas manteve a faculdade de as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real optarem por duas formas de pagamento do imposto: calculando-o com base na receita bruta mensal (art. 2º da Lei nº 9.430/96) ou nos balanços de suspensão ou redução (art. 35 da Lei nº 8.981/95). Em ambas as hipóteses, a pessoa jurídica estará sempre obrigada à apuração do lucro real em 31 de dezembro de cada ano. É o que se vê do § 3º do art. 2º da Lei nº 9.430/96: *Ora, a apuração do lucro real em 31 de dezembro não significa que o período-base seja anual e que o fato gerador só ocorrerá em 31 de dezembro. A Lei nº 9.430/96 definiu o fato gerador do imposto por períodos de apuração trimestrais (art. 1º).* O pagamento mensal por estimativa continuou sendo forma de pagamento. À evidência, para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, a estimativa constitui regime especial de pagamento do imposto devido.

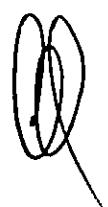
Como o fato gerador ocorre a cada trimestre, o prazo decadencial também será contado a partir de cada trimestre, na forma do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

Considerando que parte das supostas irregularidades apontadas pela Fiscalização ocorreram durante os 1º, 2º e 3º trimestres de 2000, operou-se a decadência do direito de a Fazenda constituir o crédito tributário. Neste particular, veja-se que a própria Fiscalização reconhece que o fato gerador do Imposto de Renda se dá ao final de cada trimestre do ano-calendário, pois estabelece como data da ocorrência do fato gerador no Auto de Infração de IRPJ sempre o último dia dos trimestres nos quais houve os pagamentos.

O auto de infração foi lavrado em DEZEMBRO DE 2005, tendo a Impugnante tomado ciência também em dezembro, e nele foram lançados como omissão de receita os pagamentos efetuados entre fevereiro e novembro de 2000. Ora, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, operou-se a preclusão total, decaindo o direito de a Fazenda Nacional constituir o suposto crédito tributário. Nesta linha, o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda.

Relativamente à contribuição social sobre o lucro, idêntico é o entendimento da Terceira e Sétima Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes que afastam, inclusive, a aplicação do art. 45 da Lei nº 8.212/91.

Para o PIS e a Cofins a questão é mais simples pois se aperfeiçoa no mês do faturamento e a jurisprudência é pacífica de que o prazo decadencial é de 5 anos do fato gerador, confirmados pelo C.C. Portanto, como parte dos pagamentos que foram considerados como fato gerador para o PIS e a COFINS ocorreram entre fevereiro e novembro de 2000 (e repita-se, para a fiscalização o fato gerador - faturamento ocorreu na data dos pagamentos), ao momento da lavratura dos autos de infração (dezembro de 2005) o prazo decadencial já se havia consumado, pois transcorridos mais de cinco anos desde a ocorrência do fato gerador. Logo, tais contribuições não



*podem ser exigidas da Impugnante, pois estão atingidas pela decadência.*

**DO MÉRITO.**

*. Da comprovação da origem da receita utilizada nos pagamentos efetuados pela Impugnante.*

*A Impugnante realizou uma série de pagamentos no período autuado, e entendendo que a empresa é não operacional, intimou a Impugnante para demonstrar a origem dos recursos que foram utilizados nos referidos pagamentos.*

*Em resposta a esta intimação, a Impugnante informou a origem dos recursos (amortização de saldo credor que possui em contrato de conta-corrente com a empresa FICOM S/A), apresentando farta documentação comprovando a veracidade das operações.*

*Em que pese a demonstração inequívoca desta origem já apresentada pela Impugnante (inclusive por meio de lançamentos registrados na contabilidade de ambas empresas), o Fisco simplesmente ignorou tal comprovação, preferindo autuar a empresa por falta de comprovação da origem de recursos, e assim, considerá-los como receita omitida.*

*Como será visto, a autuação não se sustenta, pois a origem dos recursos utilizados pela Impugnante é facilmente demonstrável, o que se passa a fazer.*

*A Impugnante mantém com a empresa FICOM S/A contrato de conta-corrente, cujos principais termos pactuados são os seguintes:*

*"1 — Pelo presente instrumento e na melhor forma de direito, as partes pactuam um Contrato de Conta-Corrente sujeito às disposições seguintes, obrigando-se cada parte a efetuar, à outra, remessas periódicas de seus saldos de caixa, para posterior acerto de contas.*

*2 — Cada parte se obriga a destacar, em sua contabilidade, os registros relativos à contabilidade ora contratada, lançando a crédito os valores recebidos da outra parte, e a débito as quantias retiradas.*

*2.1 - A fim de permitir a individualização das operações sujeitas a este contrato, separando-as de eventuais outros negócios entre as partes, todas as remessas serão efetuadas por cheques nominativos, nos quais se fará referência ao objeto do pagamento, ou bem, por notas de débitos, devidamente aceitas pela outra contratante.*

*2.2 - Não obstante o previsto no subitem 2.1 anterior, as remessas ou transferências poderão, também, ser feitas através de cheques emitidos por terceiros, devidamente endossados, bastando, nesse caso, a fotocópia do respectivo cheque com os endossos realizados, como comprovante da remessa ou transferência realizada."*

*O contrato de conta-corrente, que é uma especialização do contrato de mútuo (art. 586 do CC), é dos mais antigos contratos utilizados na praça comercial. Por meio dele, as partes estabelecem uma troca de créditos, de modo a facilitar as transações entre si. CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, ao comentar sobre a conta-corrente, assim a define:*

(00)

a

"Na conta corrente (que pode combinar com a abertura de crédito), as partes ajustam um movimento de débito e crédito, por lançamentos em conta, e podem estipular que os saldos credores, para um ou para outro, vencerão juros. (...) O contrato de conta corrente pratica-se no comércio com freqüência. As partidas inscritas na conta não perdem sua individualidade, nem se desvinculam do título constitutivo. Para conhecimento e aprovação recíproca, um dos contratantes remete ao outro um extrato da conta, que não traduz liquidez e certeza, e não autoriza a cobrança executiva, senão após aprovação ou aceitação do devedor. A maior utilidade da conta corrente é produzir a compensação dos débitos e créditos, dispensando reciprocamente os pagamentos diretos."

Após a formalização do contrato, e nos termos de seu art. 2º, a Impugnante fez o primeiro lançamento na conta-corrente que mantém com a empresa FICOM S/A, por meio da nota de débito emitida pela SYNERGY S/A e aceita pela FICOM S/A.

Deste primeiro lançamento, originou-se saldo credor em favor da Impugnante, que a empresa FICOM S/A vem amortizando ao longo dos anos.

Uma vez que detém créditos com a empresa FICOM S/A, toda vez que a Impugnante necessita de recursos para realizar seus pagamentos, a Impugnante requer que FICOM S/A amortize parte de seu saldo devedor, fornecendo recursos para a Impugnante.

Note-se que o valor das Notas de Débitos é rigorosamente igual aos valores registrados na contabilidade da SYNERGY S/A como pagamentos realizados em função dos empréstimos, pois foram usados para este fim, conforme os recibos que acompanham as notas de débito.

Entretanto, ocorre que tais valores não transitaram no caixa ou em conta bancária da Impugnante, uma vez que tais recursos foram imediatamente utilizados no pagamento dos títulos relativos aos empréstimos tomados pela FICOM S/A. Neste sentido, veja-se que as notas de débitos são emitidas no mesmo dia em que foram realizados os pagamentos. Ademais, os recursos passados pela FICOM S/A à SYNERGY foram feitos por meio de cheques de terceiros, e utilizados diretamente no pagamento dos débitos da Impugnante.

Todos esses movimentos foram formalmente registrados na escrita contábil tanto da Impugnante quanto da empresa FICOM S/A. Demonstrada, portanto, a origem da receita utilizada pela Impugnante em seus pagamentos.

Não obstante, apesar desta inequívoca comprovação (lastreada em robusta prova documental), a Fiscalização preferiu ignorar a origem das receitas, argumentando que os documentos apresentados pela Impugnante seriam "imprestáveis" e que a FICOM S/A é empresa não operacional e que não mantinha movimentação em seu caixa que comprovasse a efetiva saída dos recursos para a Impugnante.

A Fiscalização não pode simplesmente desconsiderar a documentação apresentada; para que o Fisco desqualifique a documentação apresentada pelo contribuinte, é preciso que se prove a inidoneidade

*da documentação. Neste sentido, transcreve decisões do Conselho de Contribuintes.*

*"Notas Fiscais de Empresas Inidôneas ou Inexistentes (Ex 92/4) - Nos lançamentos efetuados sob a alegação de que o contribuinte utilizou de documentos fiscais inidôneos para o fim de efetuar deduções ou exclusões na apuração do lucro real, cabe ao fisco a prova de inidoneidade desses documentos, assim como a inveracidade de quaisquer dados ou elementos registrados na escrituração comercial e fiscal. Em se tratando de documentos fiscais emitidos por empresa inexistente de fato, é imprescindível a prova dessa inexistência, podendo o contribuinte, entretanto, ilidir a pretensão fiscal, mediante contraprova que demonstre a efetividade da operação descrita nos referidos documentos, produzida por qualquer meio admitido em direito. "(AC 1º CC 103-19.504/98 - DO 25/09/98)*

*As notas de débitos são o instrumento previsto no contrato para fins de amortização dos débitos, e são subscritas por representantes das duas empresas, não havendo qualquer motivo para sua desqualificação como pretende o Fisco. A Impugnante e a empresa FICOM S/A são pessoas jurídicas distintas, com existência, obrigações e direitos próprios. O fato de manterem relações comerciais não implica na ingerência de uma na vida da outra.*

*A Impugnante comprovou a existência de um contrato de conta-corrente com a FICOM S/A, bem como a existência de um saldo em seu favor. Demonstrou também, a amortização de parte deste saldo devedor pela FICOM S/A, e sua utilização para os pagamentos autuados. Já o modo pelo qual a FICOM S/A aufera seus rendimentos ou o modo pela qual vai contabilizar suas receitas é questão do interesse desta, e não da Impugnante.*

*Mesmo nos casos em que se poderia utilizar registros de terceiros (casos de discrepância entre registros contábeis de uma empresa e outra, o que não ocorre nos autos) para embasar a autuação de um determinado contribuinte, é necessário uma investigação profunda e detalhada.*

*Por fim, ressalte-se que para que seja caracterizada a omissão de receitas, o Conselho de Contribuintes exige que o Fisco apresente provas contundentes da omissão, o que não acontece no caso dos autos, baseado em desconsideração unilateral de documentos e presunções dos Fiscais autuantes.*

*Na adoção de hipótese de incidência não prevista legalmente, agrediu-se o princípio da tipicidade cerrada do fato gerador, além do mencionado princípio inquisitorial inherente ao ato administrativo vinculado, que não admite procedimento auditório por amostragem, como está confessado no texto do Termo de Constatação Fiscal que deu suporte ao lançamento.*

*Ainda mais grave é o fato de toda a seleção aleatória de fatos e documentos adotados na amostragem se ter utilizado de documentação extravagante, originários de contabilidades alheias.*

*Da impossibilidade de se convolarem simples fatos permutativos patrimoniais em fatos geradores, ainda mais sob a qualificação de receitas omitidas. Em todas as intimações atendidas pela contribuinte*

*no curso do procedimento fiscal os esclarecimentos satisfazem plenamente à indagação exatorial.*

*Ao procurar compelir a contribuinte a justificar omissões de documentação alheia que lhe era inacessível o órgão fiscal transferiu para o sujeito passivo o ônus de provar a improcedência de lançamentos inteiramente justificáveis na sua própria contabilidade. Não serve à sustentação do lançamento o artigo 249 II, do RIR/99 posto em colação no auto de infração, tampouco os artigos 278,279, 280 e 288.*

*Ausência de tipicidade legal das operações identificadas como tributáveis conforme item 5 do termo de constatação fiscal.*

*Há evidente incoerência no texto sob censura, pois se constou "a identificação da empresa devedora e credora", como é possível, a seguir, afirmar que os documentos de depósitos "não identificam o depositário dos valores"!?*

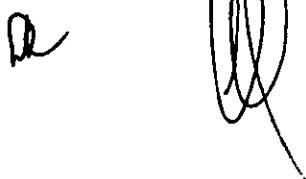
*Se, como afirmam os auditores fiscais, foram identificados os devedores e credores da transação, inexiste causa de tributar, e, muito menos, revela "RECURSOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA".*

*Pede PERÍCIA, dado que a discussão travada nesta impugnação envolve matéria fática, requer produção de prova pericial, indicando perito e os quesitos, conforme fls. 322/323 dos autos.*

A Delegacia de Julgamento prolatou o Acórdão DRJ/RJOI nº 10.527/2006 (fls. 360/378) dando provimento parcial ao pleito para reconhecer o direito à compensação do prejuízo do ano-calendário e do saldo de prejuízos anteriores no resultado apurado pela Fiscalização.

Em relação à matéria provida, a autoridade julgadora recorreu de ofício a este Colegiado. No que tange à exigência mantida, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário (fls. 405/415), acompanhado dos documentos de fls. 416/464, ratificando a argüição de decadência e as razões de mérito expedidas na peça impugnatória.

É o Relatório.



## Voto Vencido

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Relator

### RECURSO DE OFÍCIO:

Nos anos-calendário objeto do procedimento (2000 e 2001) o sujeito passivo apurou prejuízo fiscal e base negativa da CSLL. Se, como decorrência de irregularidades constatadas, o Fisco efetua o lançamento de ofício para cobrança do IRPJ e da CSLL deve considerar nos cálculos os valores apurados na escrituração.

Assim, deduz-se do lucro real apurado no procedimento fiscal o prejuízo registrado pelo sujeito passivo para o período. Da mesma forma, deduz-se da CSLL a ser lançada de ofício a base de cálculo negativa registrada na DIPJ.

Além disso, se o contribuinte possui saldo de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL referentes a períodos anteriores que não foram compensados em função do resultado negativo originariamente apurado, tais valores também devem ser considerados e compensados pela Fiscalização, dentro dos limites estabelecidos em lei.

Destarte, a decisão recorrida agiu com precisão ao retificar os valores lançados nos moldes supra expostos, não havendo mácula que lhe possa ser imputada, motivo pelo qual voto por negar provimento ao recurso de ofício.

### RECURSO VOLUNTÁRIO:

Na argüição de decadência a recorrente parte de uma premissa a meu ver equivocada no que tange ao IRPJ e à CSLL. Segundo afirma, a partir da Lei nº 8.383/91 o fato gerador do IRPJ seria mensal, passando a trimestral com a Lei nº 9.430/96. De fato, a partir de 1997 a regra geral é a apuração trimestral do IRPJ. Entretanto, essa norma estabeleceu a opção para a apuração anual do imposto com recolhimentos mensais por estimativa. Exercida essa opção, a pessoa jurídica fará a apuração do lucro real em 31 de dezembro de cada ano, nos termos do § 3º, do art. 2º dessa Lei.

Ora, se na opção anual a apuração do lucro real ocorre no dia 31 de dezembro, o fato gerador só pode ser considerado nessa data. No presente caso, pelo exame da DIPJ referente ao ano-calendário de 2000 (fls. 11/44) verifica-se que a interessada optou justamente pela apuração anual do IRPJ e CSLL. Assim, considera-se ocorrido o fato gerador em 31/12/2000.

Quanto à decadência em si, pauto minha linha de raciocínio no sentido de que esse prazo foi definido como regra geral no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN):

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

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

(....) (grifo acrescido)

Por outro lado, dentre as modalidades de lançamento definidas pelo CTN, o art. 150 trata do lançamento por homologação. Nesse caso, o § 4º do dispositivo estabeleceu regra específica para a decadência:

*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 a 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 (grifo acrescido)

Hodiernamente, a grande maioria dos tributos submete-se ao lançamento por homologação, como é o caso do IRPJ. Assim, circunstancialmente, aquilo que representava uma regra específica tornou-se norma geral para efeitos de contagem do prazo decadencial.

Entendo assim que ao IRPJ deva ser aplicado o prazo quinquenal determinado pelo § 4º do art. 150 do CTN. No regime de apuração anual para o Imposto de Renda e CSLL, considera-se ocorrido o fato gerador em 31/12/2000. Para o IRPJ, aplicando-se o prazo quinquenal a decadência ocorreria em 31/12/2005. Como a ciência da autuação deu-se em data anterior (26/12/2005), não se caracterizou a caducidade.

No que se refere às contribuições sociais sua natureza tributária coloca-as, no gênero, como espécies sujeitas ao lançamento por homologação. Aplicam-se a elas, portanto, as disposições do art. 150 do Código Tributário Nacional. O já mencionado § 4º do mencionado artigo autoriza que a lei estabeleça prazo diverso dos cinco anos ali determinados.

Foi assim que a Lei nº 8.212, de 26 de julho de 1991, regulamentando a Seguridade Social, tratou do prazo decadencial das contribuições sociais da seguinte forma:

*"Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada."*  
(grifo nosso)

A mencionada lei determina expressamente quais as contribuições sociais, a cargo da empresa, que tenham base no lucro e no faturamento:

*Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do*





*disposto no art. 22 são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:*

*I - 2% (dois por cento) sobre sua receita bruta, estabelecida segundo o disposto no § 1º do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, com a redação dada pelo art. 22, do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, e alterações posteriores;*

*II - 10% (dez por cento) sobre o lucro líquido do período-base, antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado na forma do art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990.*

*(.....).*

O Decreto-Lei nº 1.940/82 regulamenta o Finsocial. Posteriormente, a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991 criou a Cofins e determinou que essa contribuição seria cobrada em substituição àquela. Assim dispõe o art. 9º da LC:

*Art. 9º A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei complementar não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social, salvo a prevista no art. 23, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual deixará de ser cobrada a partir da data em que for exigível a contribuição ora instituída. (grifo nosso).*

Vê-se, portanto, que sob a ótica da Lei 8.212/91 a contribuição para a Seguridade Social calculada sobre o faturamento é o Finsocial, posteriormente substituído pela Cofins e a contribuição calculada sobre o lucro é a CSLL. Não há menção ao PIS.

É certo que o CTN concedeu à lei ordinária a possibilidade de estabelecer prazo decadencial diferente daquele originariamente previsto no § 4º do art. 150 daquele diploma legal. No entanto, não se pode perder de vista que se trata de uma excepcionalidade.

Sob essa ótica, constatando-se que a Lei nº 8.212/91 em nenhum de seus dispositivos trata do PIS, considerar-se que o prazo decadencial previsto no art. 45 daquela norma aplicar-se-ia a essa contribuição seria um abuso interpretativo à concessão feita pelo CTN.

O tema do prazo decadencial tem grande importância na relação fisco-contribuinte, inclusive pelo impacto no princípio da segurança jurídica. Sendo assim, o tratamento da matéria é prerrogativa da norma positivada. Não havendo disposição expressa no texto legal, não se pode definir o prazo decadencial com base em interpretação do alcance da lei.

Entendo, destarte, que ao prazo decadencial do PIS deve ser aplicada a regra geral quinquenal estabelecida no § 4º do art. 150 do CTN. Assim, no presente caso, com relação a essa contribuição e tratando-se de apuração mensal estão abrangidos pela decadência os períodos de apuração até 30/11/2000, inclusive.

Por outro lado, a Cofins e a CSLL estão elencadas entre as contribuições submetidas às regras da Lei nº 8.212/91, incluindo aí o prazo decadencial definido no art. 45 desse diploma legal. Tendo em vista que não cabe à autoridade administrativa avaliar questionamentos referentes à constitucionalidade ou ilegalidade de norma legal plenamente

inserida no ordenamento jurídico pátrio, não há que se falar em decadência para a exigência referente a essas contribuições.

Importa ressaltar que no presente caso, como já mencionado, a apuração da CSLL foi anual. Assim, considerando-se ocorrido o fato gerador em 31/12/2000, mesmo com a aplicação do prazo decadencial quinquenal a caducidade não teria se caracterizado, pois o decurso do prazo seria em 31/12/2005 e a ciência da autuação deu-se em data anterior (26/12/2005).

Quanto ao mérito, a autuação teve como base a não comprovação da origem dos recursos utilizados no resgate de diversas notas promissórias. Entendeu a Fiscalização que tal fato caracterizaria a omissão de receita no montante dos valores não comprovados.

Em sua defesa, a recorrente aduz que as operações de quitação das notas promissórias envolveram um contrato de conta-corrente mediante o qual a empresa FICOM S/A forneceu os recursos como amortização da dívida originalmente contraída por ela junto à interessada, nos termos do mencionado contrato.

Afirma ainda que não ocorreu o trâmite de numerário por Caixa ou Bancos tendo em vista que o dinheiro era recebido e imediatamente transferido para o credor com vistas à quitação da obrigação.

Apresenta como comprovante da entrega de recursos pela FICOM S/A as notas de débito pelas quais essa devedora informa o crédito do valor que foi posterior e imediatamente utilizado pela interessada na liquidação das notas promissórias.

A autoridade fiscalizadora não aceitou as notas de débito como documentos hábeis e idôneos para atestar as operações pelos seguintes motivos principais:

- A empresa FICAM não dispunha, nas datas indicadas, registro contábil ou disponibilidade financeira em Caixa e/ou Bancos que comprovassem a saída dos recursos entregues à fiscalizada;
- Não foram apresentados os cheques emitidos que demonstrassem a movimentação dos recursos.

Para uma análise do procedimento fiscal deve-se ter em mente que tanto o ingresso dos recursos oriundos da FICAM como a saída dos mesmos para quitação das obrigações com credores está registrado na contabilidade da recorrente.

O ingresso do numerário, objeto da autuação, e a posterior saída estão documentados nos autos exclusivamente pelo instrumento denominado “nota de débito vinculada a cessão de título de crédito”. Assim, a Fiscalização considerou esses documentos hábeis o suficiente para atestar a saída dos recursos mas não o ingresso. Se a defesa da recorrente consiste em afirmar que todas a movimentação dos recursos ocorreu mediante contratos de conta-corrente, parece-me contraditória aceitar apenas parte da operação se toda ela tem o mesmo tipo de instrumento probante.

No que se refere à ausência de disponibilidade financeira da FICAM para o dispêndio, concordo com a interessada no sentido de que as implicações desse fato deveriam ser verificadas junto àquela empresa. A questão não seria mais a origem dos recursos, pois

fornecidos pela FICAM, mas como essa última os conseguiu. Se, por hipótese, a FICAM pagou à recorrente com recursos à margem de sua contabilidade, o que aliás seria bem possível nas circunstâncias em discussão, esse fato não tem impacto na empresa fiscalizada, pois a omissão de receita teria ocorrido na supridora.

Tal fato também se aplicaria em relação aos cheques emitidos. O contrato de conta corrente previa a utilização de cheques de terceiros no pagamento. Pela natureza das operações registradas, é natural que os cheques sejam recebidos pela interessada (da FICAM) e imediatamente entregues aos credores para liquidação das notas promissórias. Nesse caso, deveria realmente haver uma relação dos cheques para efeito de controle que não foi apresentada. Caberia avaliar se na ausência dessa relação poder-se-ia concluir pela inexistência dos cheques. Ainda assim, voltariamos ao parágrafo anterior no sentido de que a transferência de recursos teria ocorrido de outra forma, mas com impacto tributário na FICAM.

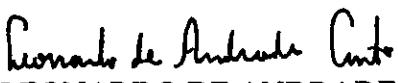
Por fim, mas não menos importante, existe a questão da base legal de autuação. Nas linhas acima foi levantada a hipótese, perfeitamente aplicável ao caso, dos recursos terem origem em operações efetuadas pela FICAM à margem de sua escrituração regular. Em outras palavras, ainda que se considere não comprovada a efetiva origem dos recursos, pelo exemplo dado não há como afirmar que se referem à omissão de receita praticada pela fiscalizada.

A autoridade fiscal entendendo que os recursos não tinham origem comprovada, presumiu que se referiam a receitas não declaradas pela interessada. Entretanto, não se pode olvidar que apenas a presunção legal, entendendo-se como tal aquela expressamente prevista na norma positivada, tem o condão de inverter o ônus da prova contra o sujeito passivo.

Não há previsão legal autorizando o Fisco a considerar omissão de receitas a não comprovação do ingresso de recursos vindo de terceiros. Na ausência dessa disposição específica, caberia ao Fisco demonstrar efetivamente a ocorrência da omissão de receita na autuada.

Pela ausência de base legal, o lançamento não pode prosperar e meu voto é por dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 25 de abril de 2007

  
LEONARDO DE ANDRADE COUTO



## Voto Vencedor

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, Relator designado.

Em que pese o respeitável entendimento exposto pelo i. relator quanto à decadência da Cofins, invoco a consolidada jurisprudência desta Câmara e da CSRF - Câmara Superior de Recursos Fiscais para apresentar a minha discordância do seu voto.

Sobre o tema, decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo a tributos e contribuições sociais submetidas ao regime de lançamento por homologação, como no caso destes autos, esta Câmara acolhe o entendimento, apoiado em ampla e conhecida jurisprudência, de que tal direito do fisco é regulado pelo comando do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, independentemente da apresentação de declarações ou da realização de pagamentos. Apenas se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se a regra do art. 173, I, do Código. Os seguintes acórdãos bem refletem o entendimento do colegiado:

**"DECADÊNCIA. IRPJ, CSLL, COFINS E FINSOCIAL.** Até o ano-base 1991, o IRPJ e a CSLL se enquadravam na modalidade de lançamento por declaração, sendo regidos pela norma de decadência do art. 173, I, do CTN. Com o advento da Lei 8.383/91, passaram a ser classificados na modalidade de lançamento por homologação, sujeitando-se à norma de decadência do art. 150, § 4º, do Código. Finsocial/faturamento e Cofins são igualmente submetidas à disciplina do lançamento por homologação. (Ac. nº 103-22.631/2006)

**LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.** A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento de tributos e contribuições sociais enquadrados na modalidade do art. 150 do CTN, a do lançamento por homologação. Inexistência de pagamento, ou descumprimento do dever de apresentar declarações, não alteram o prazo decadencial nem o termo inicial da sua contagem. (Ac. nº 103-22.666/2006)"

Na mesma linha caminha a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

**"CSLL. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.** 1) A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), que tem a natureza de

tributo, antes do advento da Lei nº 8.383, de 30/12/91, a exemplo do Imposto de Renda, estava sujeita a lançamento por declaração, operando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante o disposto no art. 173 do Código Tributário Nacional. A contagem do prazo de caducidade seria antecipado para o dia seguinte à data da notificação de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento ou da entrega da declaração de rendimentos (CTN., art. 173 e seu par. ún., c/c o art. 711 e §§ do RIR/80. A partir do ano-calendário de 1992, exercício de 1993, por força das inovações da referida lei, o contribuinte passou a ter a obrigação de pagar o imposto e a contribuição, independentemente de qualquer ação da autoridade administrativa, cabendo-lhe então verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular e, por fim, pagar o montante do tributo devido, se desse procedimento houvesse tributo a ser pago. E isso porque ao cabo dessa apuração o resultado poderia ser deficitário, nulo ou superavitário (CTN., art. 150). 2) CSLL – As contribuições de seguridade social, dada sua natureza tributária, estão sujeitas ao prazo decadencial estabelecido no Código Tributário Nacional, lei complementar competente para, nos termos do artigo 146, III, "b", da Constituição Federal, dispor sobre a decadência tributária. 3) Tendo sido o lançamento de ofício efetuado, em 05/04/2001, após a fluência do prazo de cinco anos contados da data do fato gerador referente ao ano-calendário de 1995, ocorrido em 31/12/1995, operou-se a caducidade do direito de a Fazenda Nacional lançar a contribuição. (Ac. CSRF/01-05.137/2004)

**CSLL. LANÇAMENTO. PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO. ART. 45 DA LEI Nº 8.212/91. INAPLICABILIDADE. PREVALÊNCIA DO ART. 150, § 4º, DO CTN, COM RESPALDO NO ARTIGO 146, III, 'b', DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.** A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. A CSLL é tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, pelo que amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (art. 173, do CTN) para encontrar respaldo no § 4º, do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. É inaplicável à hipótese dos autos o artigo 45, da Lei nº 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos como sendo o lapso decadencial, já que a natureza tributária da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido assegura a aplicação do § 4º, do artigo 150 do CTN, em estrita obediência ao disposto no artigo 146, inciso III, 'b', da Constituição Federal. (Ac. CSRF/01-04.988/2004)

**CSLL - DECADÊNCIA - ART. 45 DA LEI Nº 8212/91 - INAPLICABILIDADE** – Por força do Art. 146, III, b, da Constituição Federal e considerando a natureza tributária das contribuições, a decadência para lançamento de CSL deve ser apurada conforme o estabelecido no Art. 150, § 4º, do CTN, com a contagem do prazo de 5 (cinco) anos a partir do fato gerador. (Ac. CSRF/01-05.479/2006)"

Assim, considerando que a ciência do lançamento ao sujeito passivo se deu em 26/12/2005, deve-se reconhecer a decadência do direito de constituir o crédito tributário de Cofins em relação aos fatos geradores até novembro de 2000 (inclusive).

Sala das Sessões - DE em 25 de abril de 2007

ALOYSIO JOSE PERCINHO DA SILVA



## Declaração de Voto

Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES

Apesar de ter também acompanhado o voto do relator pela improcedência do lançamento, discordo dos seus fundamentos, que prevaleceram inclusive para a redação da ementa.

A autuação não deve ser afastada pelo simples fato de ter se esteado numa presunção simples – também intitulada por presunção “hominis”.

Em votos proferidos em julgamentos de primeiro grau, já discorri sobre o tema:

“6. Não é tema novo a presunção no Direito Tributário. Muito já se disse que, neste ramo da dogmática, o Princípio da Segurança Jurídica assumiria o nível mais elevado dentre todos os demais, o que não possibilitaria qualquer forma presuntiva de formação do fato jurígeno.

7. Com efeito, a Segurança Jurídica deve ser uma das principais balizas do procedimento fiscal. Esta, porém, não pode ser confundida jamais com a certeza ontológica, sob pena de prevalecer o caos na convivência social. Certeza absoluta acerca da ocorrência de um fato nunca se alcança. Mesmo nas consideradas provas diretas de maior confiabilidade, como o moderno exame de DNA, sempre há uma mínima possibilidade de conclusão equivocada. Nem por isso, pessoas deixam de ser condenadas a anos de prisão quando se “comprova” através deste expediente que estiveram no local do crime.

8. Pois bem, a presunção é meio legítimo, mesmo nas hipóteses não expressamente previstas em lei, para a comprovação de qualquer fato jurídico em qualquer dos ramos dogmáticos.

9. É certo, porém, que a presunção, para se estabelecer como elemento formador da convicção final acerca da ocorrência de um fato, deve suportar o exercício, por parte de quem a quer infirmar, do contraditório e da ampla defesa. Isso, contudo, não é exclusivo da presunção. Na verdade, qualquer prova deve ao contraditório se submeter. Aliás, é por isso que a prova, ontologicamente, nada prova. Se a apresentação de prova fosse garantia absoluta de certeza, para que o exercício do contraditório?

10. Estas lições acerca do significado da prova, em especial da indireta (presunção), estão consagradas em bons livros jurídicos. Em prestígio à concisão, nos limitaremos a reproduzir a letra de Maria Rita Ferragut, em ‘Presunções no Direito Tributário’, Editora Dialética, pág. 155: “É a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova, e não o conhecimento ou não do objeto da experiência, já que

*juridicamente o fato sempre é conhecido ao possuir referência objetiva". E mais: "Nesse sentido, as presunções nada 'presumem' juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta; por outro lado, faticamente tanto elas quanto as provas diretas limitam-se a 'presumir', a transformar em linguagem competente a versão do evento. É a realidade jurídica impondo limites ao conhecimento jurídico'".*

Noutro voto:

"6. Inicialmente consideramos relevante transcrever algumas conclusões de Maria Rita Ferragut em sua obra "Presunções no Direito Tributário", resultante de dissertação de mestrado na consagrada Pontifícia Universidade Católica de São Paulo:

"9. É a comprovação indireta que distingue a presunção dos demais meios de prova, e não o conhecimento ou não do objeto da experiência, já que juridicamente o fato sempre é conhecido ao possuir referência objetiva.

9.1. Nesse sentido, as presunções nada 'presumem' juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta; por outro lado, faticamente tanto elas quanto as provas diretas limitam-se a 'presumir', a transportar em linguagem competente a versão do evento. É a realidade jurídica impondo limites ao conhecimento jurídico.

9.2. Só a manifestação do evento é atingida pelo direito e, portanto, o real não há como ser alcançado de forma objetiva: independentemente da prova ser direta ou indireta, o fato que se quer provar será ao máximo juridicamente certo e fenomenicamente provável.

(...)

14. As presunções têm natureza processual probatória, a elas sendo sempre aplicáveis os princípios constitucionais da ampla defesa e contraditório, dentre outros. São meios de prova indireta.

(...)

18. O motivo para a criação das presunções foi sanar a dificuldade de se provar certos fatos mediante prova direta, fatos esses que deveriam ser necessariamente conhecidos a fim de possibilitar a preservação da estabilidade social mediante uma maior eficácia jurídica do direito. Visam suprir, nesse sentido, deficiências probatórias ao disciplinar procedimento de construção de fatos jurídicos.

18.1. As presunções colaboram, também, para a eficácia da atividade arrecadatória, por meio da simplificação da arrecadação

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

nas hipóteses em que a prova direta é impossível ou muito difícil de ser produzida. Realizam o princípio da praticabilidade. É possível, ainda, encontrar um número reduzido de presunções criadas somente para preservar o interesse público, a estabilidade do sistema e a segurança das relações sociais, tais como a presunção de legalidade das normas jurídicas e as presunções de certeza e liquidez da dívida inscrita contidas no artigo 204 do CTN.

(...)

26. Dentre os diversos argumentos normalmente apontados para afastar a aplicação da presunção *hominis* para criação de obrigações tributárias, temos (i) os princípios da estrita legalidade e tipicidade; (ii) a inexistência de subsunção; (iii) a inexistência de atividade administrativa vinculada na produção do ato jurídico de lançamento tributário; (iv) o princípio da segurança jurídica; e (v) a integração e a interpretação extensiva. Nenhum deles procede.”

7. A presunção é instituto empregado em todos os ramos da dogmática jurídica com o fito de proporcionar, à autoridade competente, a certeza jurídica da ocorrência no mundo fático da hipótese prevista na regra impositiva. No próprio Direito Penal, ela serve para a prolação da sentença condenatória. Afinal, não é necessário, por exemplo, que haja prova testemunhal ou áudio-visual do acusado desferindo o golpe à vítima para sua condenação se ele outrora proferia constantemente ameaças e foi visto, momentos antes de ser encontrado o corpo, saindo do local do crime.

8. Ou seja, a presunção, respeitados o devido processo legal e o contraditório, é perfeitamente válida para a formação da convicção de ocorrência de um fato. Não seria o Direito Tributário exceção a tudo o mais que consta de nosso Sistema Jurídico. Foi-se o tempo da codificação napoleônica em que se considerava a aplicação do direito mera conclusão de um silogismo perfeito entre as premissas lei e realidade.

9. Tudo isso está tratado com absoluto rigor científico na obra da Professora Ferragut, o que nos permite afirmar com tranqüilidade que a presunção é perfeitamente válida para o exercício do lançamento tributário. O crédito constituído, porém, só se tornará exigível se a presunção se mantiver sustentável mesmo após o uso do contraditório na fase contenciosa do processo administrativo fiscal.

10. Não cabe à autoridade administrativa nem a judicial invalidar ato administrativo pela simples circunstância de ter sido emanado com base em convicção formada por presunção. Há que se verificar sua condição de certeza diante dos argumentos apresentados pela outra parte”.

Enfim, em situações bem caracterizadas, nas quais estejam comprovados indícios graves e concordantes, a autoridade fiscal está legitimada a realizar o lançamento pela

S

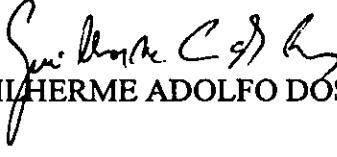
BB

comprovação do fato gerador mediante prova indireta, ainda que sem específica disposição legal.

Em que pese ter o Senhor Conselheiro Relator enfrentado em seu voto a presunção estabelecida pela autoridade administrativa e, em grande parte, tê-la infirmado, o que seria razão suficiente, a meu ver, para afastar a autuação, firmou seu entendimento ao final por considerar que a presunção não estaria amparada por expressa determinação legal, com o que eu não concordo pelas razões já aduzidas anteriormente.

Assim, acompanho o voto do relator, mas apenas pelas conclusões.

Sala das Sessões - 25 de abril de 2007

  
GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES

