

**MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO**

25 de janeiro 92

Sessão de _____ de 19 _____

101-84.621

ACORDÃO Nº _____

Recurso nº 102.140 - IRPJ - Exercício de 1986.

Recorrente: CASA DE SAÚDE DR. EIRAS S.A.

Recorrida: D.R.F. NO RIO DE JANEIRO -RJ.

I.R.P.J. - CONTRATO DE MÚTUO REGISTRO EM CARTÓRIO. Para dedutibilidade da despesa de correção monetária, incidente sobre empréstimos entre empresas coligadas, não se exige que o contrato, para sua validade e eficácia, venha a ser registrado no Cartório de Títulos de Documentos.

OMISSÃO DE RECEITAS - PASSIVO CIRCULANTE - FORNECEDORES. Em observância ao princípio da independência dos exercícios, o lançamento tributário deve considerar como ocorrido o fato gerador da obrigação tributária na data do encerramento do período-base em que a obrigação, após vencida, figurou no balanço levantado pela pessoa jurídica. Incabível seu deslocamento para períodos subseqüentes com vistas a evitar ocorra a decadência do direito de lançar. As obrigações quitadas após o encerramento do período-base ou liquidadas através da emissão de cheques, ainda que a baixa ocorra em período-base subseqüente, não configuram omissão no registro de receitas.

DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - Fundado o lançamento na falta de comprovação, com documentação hábil, do gasto apropriado como despesa operacional, uma vez exibidos os documentos requeridos, desaparece a causa ou motivação da exigência.

Recurso conhecido e parcialmente provido.

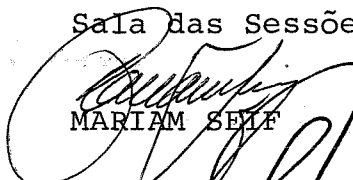
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CASA DE SAÚDE Dr. EIRAS S.A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, declarar

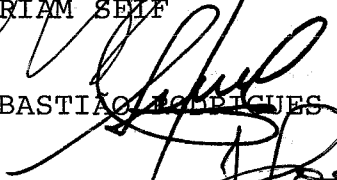
V.V.

decadente o lançamento sobre a parcela de Cr\$ 15.990.990,83 e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação a importância de Cr\$ 1.239.551.377 (padrão monetário à época), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

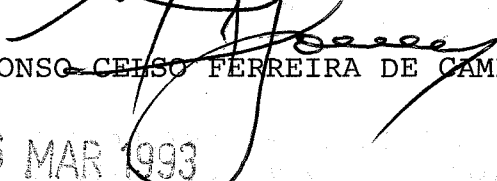
Sala das Sessões (DF), em 25 de janeiro de 1993


MARIAM SELT

- PRESIDENTE


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL

- RELATOR


AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE: 26 MAR 1993

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CELSO ALVES FEITOSA, RAUL PIMENTEL e JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO. Ausente o Conselheiro SANDRO MARTINS SILVA.



RECURSO Nº: 102.140

ACÓRDÃO Nº: 101-84.621

RECORRENTE: CASA DE SAÚDE DR. EIRAS S.A.

R E L A T Ó R I O

Contra a empresa acima identificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 04/09, consignando a exigência tributária relativa ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, multa, juros moratórios e demais encargos legais, referente ao exercício de 1986, período-base de 01 de maio de 1984 a 30 de abril de 1985, caracterizado pelas seguintes infrações:

a) glosa de despesas financeiras e variações monetárias passivas, tidas como desnecessárias à atividade da recorrente, relacionadas com contrato de mútuo firmado com empresa ligada, sem apresentação do respectivo contrato revestido das formalidades legais, cujos lançamentos se processaram exclusivamente via conta corrente (fls. 11 a 27);

b) omissão de receitas caracterizada por passivo fictício, pela não comprovação do saldo da conta Fornecedores em 30 de abril de 1985;

c) glosa de despesas operacionais por não comprovadas.

Impugnação tempestiva às fls. 47/49, e documentos anexos de fls. 50 a 120, pela qual a interessada esclarece que somente não juntou à época da fiscalização, o contrato de mútuo, face ao exíguo tempo que lhe fora dado o que, no entanto, faz agora, conforme documento de fls. 50.

Quanto à omissão de receitas, junta às fls. 51/53, cópias de duplicatas com vistas a comprovar parte do passivo exigível, sustentando, ainda, que uma parcela do saldo daquela conta provém do exercício anterior.

A propósito da glosa de despesas operacionais, apresenta cópia de documentos (fls. 54/60), com vistas a comprovar a efetividade das despesas, tecendo considerações sobre o que a Fiscalização teria deixado de levar na devida conta, ou seja, sobre o desconto do imposto de renda na fonte incidente sobre aplicações financeiras.

Contestados os argumentos expendidos na inicial, foi proferida decisão pela autoridade julgadora singular que, adotando os fundamentos constantes do parecer de fls. 127 a 131, manteve parcialmente o lançamento, conforme se constata da ementa, "verbis":



ACÓRDÃO Nº: 101-84.621

V O T O.

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator:

O recurso foi manifestado no prazo legal. Conheço-o por tempestivo..

Para glosar os valores apropriados a título de variações monetárias passivas e despesas financeiras, a Fiscalização alegou inexistência de contrato de mútuo que se revestisse das formalidades cabíveis, aduzindo, ainda, que as transferências dos recursos se processaram exclusivamente via conta corrente.

Com a impugnação o sujeito passivo apresentou cópia do contrato firmado em 01 de outubro de 1984 (fls. 50), o que resultou na alteração do fundamento jurídico do lançamento, já que a causa da manutenção do crédito tributário passou a ser:

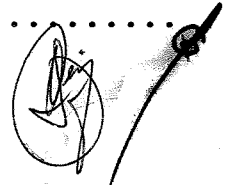
"... não atendeu aos requisitos estabelecidos pela legislação, pois o contrato anexado às fls. 50 não foi inscrito no Registro de Títulos e documentos..."

A propósito do assunto vale transcrever parte do voto que proferimos quando do julgamento do Recurso nº 101.802, que deu causa ao Acórdão nº 101-84.287, de 10 de novembro de 1992, "verbis":

"Como nos ensina DE PLÁCIDO E SILVA, em sua obra "NOÇÕES PRÁTICAS DE DIREITO COMERCIAL", 8ª ed. Guaíra, págs. 122 e seguintes:

"É comum denominar-se **contrato ao documento ou papel escrito** em que o ajuste ou a convenção se firma expressamente, o qual comprova a **materialidade** de sua existência. Aí, propriamente, se trata do **instrumento do contrato**, que é o meio e forma escrita utilizados pelos contratantes para realizá-lo. E o **contrato pode existir sem essa forma, composto verbalmente**, quando a lei permite que, por esse meio, se convencione ou se ajuste.

.....
Segundo a sua natureza jurídica, a forma por que se constituem, os efeitos, que produzem, e o objeto sobre que incidem, os contratos se classificam em vários grupos, espécies ou classes, que se distinguem entre si, recebendo, em cada uma delas, denominações ou qualificações próprias.
.....



ACÓRDÃO Nº: 101-84.621

f) solene ou não, segundo a lei lhes prescreve forma especial ou não determina a maneira de ser composto ou formulado.

Assim, quando a lei institui **formalidades próprias** ou estabelece **ritual solene** para feitura do contrato, é ele **solene**. Desse modo, somente se constituirá válidamente, quando atende às regras e solenidades determinadas na lei, em que se fixa sua forma legal. E por esse motivo, dizem-se, também, **contratos formais**.

Os não solenes são os que não possuem modelo ou forma legal, sendo estabelecidos ou compostos segundo a vontade dos contratantes e pelo meio que eles próprios escolherem.

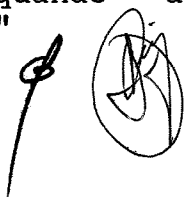
.....
Seja na linguagem técnica jurídica, seja na terminologia vulgar, **formação** é o ato de constituir, ou o modo de formar alguma coisa. É a **constituição, composição, elaboração, ou conclusão** do contrato, em virtude do que se há o mesmo como **perfeito e acabado**, para que possa surtir os efeitos legais desejados.

Desse modo, a formação dos contratos diz respeito às formalidades prescritas para sua validade, ou para sua eficácia jurídica, seja no tocante à manifestação da vontade dos contratantes, seja a respeito da forma por que deva ser realizado.

.....
Em princípio, os contratos podem ser formulados e concluídos livremente. Assim, tanto em matéria civil, como em matéria comercial, somente se exigirá **forma especial** para o contrato, quando a própria lei, expressamente, o exigir (Cód. Civil, art. 129, Cód. Comercial, art. 124).

Para os contratos, para cuja constituição não se estabeleçam formas e solenidades particulares, o modo de sua **formação**, sem fugir aos preceitos jurídicos de ordem geral, fica ao critério dos contratantes. Para eles a formação não tem qualquer influência e são válidos e perfeitos dentro simplesmente da forma por que se evidencia a livre manifestação da vontade dos contratantes."

Ora, se o contrato, ainda que verbalmente concebido, produz os efeitos jurídicos que lhe são inerentes, criando para as partes direitos e obrigações, o negócio jurídico formalizado através de instrumento particular não pode ser considerado como "meras declarações de vontades", carente de força probante, pelo simples fato de não ter sido levado a registro, quando a lei deixa de exigir tal formalidade."



ACÓRDÃO Nº: 101-84.621

Releva, no caso, invocar a jurisprudência firmada por este Conselho, conforme se constata pela ementa do Acórdão nº 105-5.815, de 1991, redigida nestes termos:

"EMPRÉSTIMOS ENTRE EMPRESAS COLIGADAS - Inexigíveis a inscrição do contrato no Registro de Títulos e Documentos e o reconhecimento das firmas para efeito da dedutibilidade das despesas com correção monetária e juros de mútuo celebrado com coligada."

Ressalte-se que, caso a decisão, quanto ao mérito, não seja favorável à recorrente, o lançamento tributário, segundo os fundamentos jurídicos adotados pela autoridade "a quo", teria se concretizado em 12 de novembro de 1991 (AR fls. 134 v.º). Como a Declaração de Rendimentos do exercício de 1986 (fls. 32) foi entregue no dia 27 de fevereiro de 1986, já teria decaído o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário, nos precisos termos do artigo 711 do Regulamento aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980.

Não pode subsistir, pois, a exigência tributária incidente sobre a parcela de CR\$ 1.221.309.781.

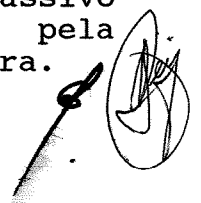
Invocando o disposto no artigo 180 do Regulamento do Imposto de Renda em vigor, a Fiscalização apurou omissão no registro de receitas caracterizada pela existência, no Passivo Circulante, conta "Fornecedores", de obrigações não comprovadas, conforme relacionado às fls. 06.

A título de preliminar a recorrente sustentou, na fase impugnativa, que a parcela no valor de Cr\$ 15.990.990, correspondia a créditos efetuados em favor de FARMISA - Fazendas Reunidas S.A., relativos a fornecimentos de mercadorias e, principalmente, já constava tal parcela do balanço encerrado em 30 de abril de 1984, descaracterizando, assim, a alegada omissão de receitas.

Ao contestar tais argumentos, sustentou a Fiscalização:

"Por outro lado, quanto à parcela de Cr\$ 15.990.990, embora de saldo anterior, como alega a impugnante, não está livre de ser documentada e de serem provados os seus pagamentos."

É inegável que com a apresentação do documento de fls. 61, restou comprovado tratar-se de obrigações figurantes no Passivo Circulante em 30 de abril de 1984, como sustentado pela recorrente e, de resto, reconhecido pela autoridade lançadora.



ACÓRDÃO Nº: 101-84.621

Ressalte-se que a pessoa jurídica, ao contrário do afirmado na contestação (fls. 124), não está sujeita a comprovar o pagamento de suas obrigações, até porque pode ainda não tê-las resgatado. O que a lei erige como presunção de omissão no registro de receitas diz respeito exatamente a situação contrária, ou seja, o fato de ter ocorrido o pagamento da obrigação sem a correspondente baixa na contabilidade.

Por outro lado, se o débito existia em 30 de abril de 1984, e sendo certo que a Fiscalização considerou como não comprovada a origem das obrigações consignadas em sua escrituração contábil, a tributação da parcela de Cr\$ 15.990.990 deveria ter sido efetuada como ocorrido o fato gerador no ano-base relativo ao exercício de 1985, em observância ao princípio da independência dos exercícios. Vale dizer, a obrigação tributária nasceu quando o débito figurou no balanço levantado pela recorrente, não podendo ser deslocado, no tempo, para o fim de se exigir o pagamento do Imposto de Renda em exercício subsequente, com flagrante inobservância do regime de competência.

Cumpra assinalar que, no caso, uma vez observado o princípio da independência dos exercícios, quando a Fiscalização formalizou a exigência tributária já estava decaído o direito de lançar mencionado crédito, por força do disposto no artigo 711 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 85.450, de 1980.

Em consequência, deve ser excluída da tributação, por não observado o regime de competência e, principalmente, face ao instituto da decadência do direito de lançar o tributo, a parcela de Cr\$ 15.990.990.

Para comprovação de parte do passivo circulante a autuada apresentou cópias dos documentos juntados às fls. 51/53, sobre os quais fez consignar o emitente do Parecer de fls. 127/131:

"... são faturas com emissão nos anos de 1984 e 1985, todas com vencimento à vista e sem qualquer tipo de autenticação que possa determinar a data do efetivo pagamento (...). Para comprovar a existência da obrigação para com Fornecedores, necessário que o contribuinte demonstrasse que o pagamento se fez no período-base seguinte ao fiscalizado. Os documentos fornecidos pela contribuinte, bem como suas alegações não trazem tal informação."

ACÓRDÃO Nº: 101-84.621

De plano deve ser registrado que não se confundem origem com resgate da obrigação registrada no passivo circulante, conta "Fornecedores". Ao registrar uma dívida a pessoa jurídica tem o dever de comprovar sua origem, ou seja, deve indicar o negócio jurídico realizado que lhe tenha dado causa. Se tal obrigação deveria ou não ser registrada em conta do passivo circulante, constitui questão diversa daquela relacionada como o seu nascimento. Também diferente é o pagamento ou resgate da obrigação sem que ocorra, simultaneamente, sua baixa na contabilidade. Cada um desses fatos geram consequências próprias, que merecem tratamento específico pela legislação tributária.

No caso sob exame, a documentação apresentada, fls. 51/53, comprova inequivocamente a origem das obrigações figurantes no balanço levantado em 30 de abril de 1985. Também está registrado em tais documentos:

a) no de fls. 51, que a obrigação foi resgatada com cheque nº 572231, emitido em 31 de julho de 1985, sacado contra o Bamerindus;

b) o mesmo registro consta do verso do documento de fls. 52, pago através do cheque nº 937114, Bamerindus;

c) o documento de fls. 53 foi quitado com data de 27 de junho de 1985.

A presunção de omissão no registro de receitas de que cuida o artigo 12, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, é relativa ou "juris tantum", isto é, que admite prova em contrário. Como se percebe, o pressuposto de que a obrigação foi paga com recursos mantidos à margem da escrituração só prevalece se a pessoa jurídica não apresentar prova de que o pagamento da obrigação foi efetuado com recursos oriundos de seu giro normal, ainda que a baixa da obrigação tenha ocorrido em exercício posterior ao do resgate. Portanto, o simples fato de ter ocorrido o resgate da obrigação em um período-base e a sua baixa ter sido efetuada em outro período-base, não implica concluir que ocorreu omissão no registro de receitas. Tal conclusão está autorizada se e quando o sujeito passivo deixar de apresentar prova de que o pagamento foi efetuado com recursos contabilizados, pertencentes ao giro normal do empreendimento.

Esta Câmara, através do Acórdão nº 101-80.422, de 1990, decidiu:

"PASSIVO FICTÍCIO - A presunção de omissão de receita caracterizada por passivo fictício, pago o valor com cheque da conta bancária da pessoa jurídica, até prova em contrário, elide aquela."



ACÓRDÃO Nº: 101-84.621

Uma vez trazidos os elementos ao conhecimento da Fiscalização, caberia, no mínimo, uma investigação mais aprofundada para comprovar se os pagamentos efetivamente foram efetuados na forma como estão indicados. Vale dizer, havendo fortes indícios de que o resgate da dívida foi efetivado com cheques emitidos pela pessoa jurídica, sacados de contas correntes bancárias contabilizadas, inverte-se o ônus da prova, devendo o Fisco demonstrar a improcedência dos elementos e provas trazidos ao autos pela recorrente.

Por não se enquadrar o fato apurado na hipótese legal descrita e, ainda, tendo em vista a documentação acostada aos presentes autos, deve ser excluída da tributação a parcela de Cr\$ 20.477.059.

Os documentos acostados às fls. 62 a 120 dizem respeito a vendas realizadas à vista, e como tais não poderiam ser registradas em conta do passivo circulante, salvo de provado que a dívida não teria sido resgatada até a data do encerramento do período-base, o que inocorreu no caso concreto.

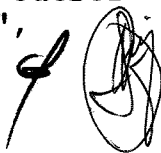
Relativamente à glosa das despesas, sustentou a Fiscalização, após impugnado o lançamento:

"O lançamento (...) ocorreu em razão da falta de apresentação de documentação hábil das despesas operacionais (...). Assim, quanto aos valores glosados relativos à conta 4.1202.02.107-9, no montante global de Cr\$ 4.847.110, acima mencionada, a fiscalização considerou os comprovantes exibidos hábeis para sua aceitação.

Contudo, quanto à despesa no valor de Cr\$ 13.164.537, concernente à conta 4.1202.01.107-6, deve ser mantida sua glosa em razão de os documentos apresentados referirem-se meramente ao desembolso efetuado pela impugnante sem, contudo, haver prova da contrapartida de algo recebido."

Sendo certo que a glosa ocorreu sob o fundamento de que o gasto apropriado como despesa não restou comprovado "com documentação hábil", e tendo a Fiscalização admitido como hábeis os comprovantes de fls. 56 a 60, a manutenção da exigência ao fundamento de que os documentos constantes às fls. 54 a 55:

"... não identificam o serviço prestado, nem a impugnante apresentou outros elementos que suprissem tal exigência..."



ACÓRDÃO Nº: 101-84.621

representaria, no mínimo, alteração do fundamento jurídico do lançamento.

Não há qualquer razão de ordem legal que possa dar respaldo à recusa da autoridade "a quo" em admitir como idôneos os documentos de fls. 54 e 55, principalmente quando aceitos os demais. Tratam-se, na verdade, de Nota Fiscal de Prestação de Serviços nº 173, emitida por L. Santana Representações (fls. 55) e do Recibo nº 173, dando quitação ao valor consignado naquele documento fiscal. Considerada a causa do lançamento, não há como deixar de admitir que, no caso, a exigência tributária se apresenta insubsistente, pois ambos os documentos apresentam os requisitos legais necessários para sua validade e eficácia.

Voto, pois, no sentido de que:

a) preliminarmente, seja declarado decadente o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo à parcela de Cr\$ 15.990.990;

b) no mérito, seja dado provimento parcial ao recurso, excluindo-se da base de cálculo a parcela de Cr\$ 1.239.551.377.

Brasília-DF, 25 de janeiro de 1993.

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

